

PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe Jurídico sobre la RTF 06831-10-2022: La  
Aplicación de la Norma XVI en la Recalificación de  
Reorganizaciones Simples

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada  
que presenta:

Romina Carola Rodriguez Damiani

ASESORA:  
Martha Cristina Huertas Lizarzaburu


Lima, 2025

## Informe de Similitud

Yo, HUERTAS LIZARZABURU, MARTHA CRISTINA, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado “**Informe Jurídico sobre la RTF 06831-10-2022: La aplicación de la Norma XVI en la Recalificación de Reorganizaciones Simples**”, del autor ROMINA CAROLA RODRIGUEZ DAMIANI, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 31%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 26/01/2026.
- He revisado con detalle dicho reporte, así como el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 26 de enero del 2026

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: HUERTAS LIZARZABURU, MARTHA CRISTINA	
DNI: 09674415	Firma:
ORCID:  <a href="https://orcid.org/0000-0001-7939-6922">https://orcid.org/0000-0001-7939-6922</a>	

## RESUMEN

El presente informe analiza si la Administración Tributaria actuó correctamente al aplicar la Norma XVI del Código Tributario para cuestionar el tratamiento tributario de una reorganización simple realizada por Michell y Cía. S.A. respecto de un inmueble ubicado en la ciudad de Tacna. La controversia surge porque, si bien la operación fue estructurada formalmente como una reorganización societaria, la inmediata transferencia posterior del bien a un tercero y la ausencia de continuidad económica en la sociedad beneficiaria pusieron en tela de juicio la procedencia del régimen de neutralidad fiscal previsto en la Ley del Impuesto a la Renta.

El análisis se desarrolla a partir de tres ejes normativos centrales: en primer lugar, el régimen societario de las reorganizaciones previsto en la Ley General de Sociedades; en segundo lugar, el tratamiento tributario especial regulado en los artículos 103 y 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, particularmente el principio de neutralidad fiscal que los sustenta; y, finalmente, el alcance de la Norma XVI del Código Tributario, con especial énfasis en la distinción conceptual entre las figuras de simulación y fraude a la ley. Asimismo, se examinan criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal vinculados a la continuidad económica, la finalidad de las reorganizaciones y los límites de la potestad calificadora de la Administración Tributaria.

El informe concluye que, si bien la operación analizada no puede ser considerada, desde una perspectiva tributaria, como una verdadera reorganización societaria merecedora del régimen de neutralidad, ello no permite sostener válidamente que se esté frente a un supuesto de simulación relativa. No se identifica la existencia de un negocio jurídico oculto distinto del celebrado ni una enajenación encubierta realizada por la recurrente que pueda sustituir al acto aparente. Por el contrario, la reorganización simple fue un acto real y válido desde el punto de vista societario, pero utilizado de manera instrumental como norma de cobertura para acceder a un tratamiento tributario ajeno a su finalidad, lo que encaja dogmáticamente en un supuesto de fraude a la ley.

Desde esta perspectiva, sustentado en el análisis de los elementos, todo indicaría que nos encontramos frente a un caso de elusión. Así, la aplicación de la Norma XVI resulta procedente no para sustituir la reorganización por una compraventa inexistente, sino para desconocer el beneficio tributario indebidamente obtenido y reconducir la tributación al régimen general aplicable a la enajenación de inmuebles empresariales. El cuestionamiento central no se dirige a la validez civil de la operación ni a la identificación de un acto simulado, sino al uso impropio del régimen de neutralidad fiscal en un contexto carente de continuidad económica efectiva.

### **Palabras clave**

- *Norma XVI*
- *Reorganización societaria*
- *Simulación relativa*
- *Neutralidad fiscal*
- *Capacidad contributiva*

### **ABSTRACT**

This report examines whether the Peruvian Tax Administration acted correctly in applying General Anti-Avoidance Rule (GAAR) – Rule XVI of the Tax Code to challenge the tax treatment of a *simple corporate reorganization* carried out by *Michell y Cía. S.A.* in connection with a real estate asset located in the city of Tacna. The controversy arises because, although the transaction was formally structured as a corporate reorganization, the subsequent transfer of the asset to a third party and the absence of economic continuity in the recipient entity called into question the applicability of the tax-neutrality regime provided under the Income Tax Law.

The analysis is developed along three main normative axes. First, it examines the corporate law framework governing reorganizations under the General Corporations Law. Second, it analyzes the special tax treatment established in

Articles 103 and 104 of the Income Tax Law, with particular emphasis on the principle of tax neutrality that underpins such regimes. Finally, it explores the scope and application of Rule XVI of the Tax Code, focusing on the conceptual distinction between *sham transactions (simulation)* and *fraud against the law*. In addition, relevant case law issued by the Tax Court is reviewed, particularly with respect to economic continuity, the underlying purpose of corporate reorganizations, and the limits of the Tax Administration's recharacterization powers.

The report concludes that, while the transaction under review cannot be regarded— from a tax perspective — as a genuine corporate reorganization deserving of tax-neutral treatment, this circumstance does not justify classifying the case as one of relative simulation. There is no evidence of a hidden legal transaction different from the one formally executed, nor of a disguised sale carried out by the taxpayer that could replace the apparent act. On the contrary, the simple reorganization constituted a real and valid transaction from a corporate law standpoint, but was used instrumentally as a *covering rule* to access a tax treatment inconsistent with its underlying purpose, which doctrinally corresponds to a case of *fraud against the law*.

From this perspective, and based on the analysis of the relevant elements, the case presents the characteristics of a situation of *tax avoidance*. Accordingly, the application of Rule XVI is appropriate not to substitute the reorganization with a non-existent sale, but to deny the improperly obtained tax benefit and to reassign taxation to the general regime applicable to the disposal of business real estate. The core issue does not lie in the civil validity of the transaction or in the existence of a simulated act, but rather in the improper use of the tax-neutrality regime in a context lacking genuine economic continuity.

### **Keywords**

- GAAR – Rule XVI
- Corporate reorganization
- Relative simulation

- Tax neutrality
- Economic substance

## ÍNDICE

<b>PRINCIPALES DATOS DEL CASO</b>	5
<b>I. INTRODUCCIÓN</b>	6
1.1 Justificación de la elección de la resolución	6
1.2 Presentación del caso y del análisis	6
<b>II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES</b>	8
2.1 Antecedentes	8
2.2 Hechos relevantes del caso	9
<b>III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS</b>	16
3.1 Problema principal	16
3.2 Problemas secundarios	16
<b>IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A</b>	17
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	17
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución	18
<b>V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS</b>	19
<b>VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES</b>	43
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	45

## PRINCIPALES DATOS DEL CASO

<b>N° EXPEDIENTE</b>	RTF 06831-10-2022
<b>ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO</b>	Derecho Tributario
<b>IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES</b>	
<b>PARTES</b>	Administración Tributaria
<b>PARTES</b>	Michel y Cia SA
<b>INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL</b>	Tribunal Fiscal
<b>TERCEROS</b>	
<b>OTROS</b>	<i>[En este rubro, el/la estudiante puede tener en consideración cualquier otro dato que considere importante o que le genere duda, a fin de abordarlo con el/la asesor/a.]</i>

## **I. INTRODUCCIÓN**

### **1.1 Justificación de la elección de la resolución**

La elección de la RTF N.º 06831-10-2022 responde, en primer lugar, a un interés tanto académico como profesional por comprender cómo opera la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario en situaciones donde una estructura societaria válida puede no reflejar la verdadera naturaleza económica de una operación. El caso ofrece un escenario especialmente ilustrativo para analizar esa tensión entre forma y sustancia, ya que se trata de una reorganización simple inmediatamente seguida de la transferencia del inmueble a un tercero, lo cual genera cuestionamientos relevantes sobre su finalidad.

Además, se trata de una resolución compleja. No solo involucra el encuadre societario de la reorganización, sino también problemas de neutralidad fiscal, criterios de continuidad económica, identificación del acto real en contextos de posible simulación y, en general, el alcance constitucional de la Norma XVI. El caso exige integrar distintas áreas —Derecho Societario, Derecho Tributario, Contabilidad, teoría de la prueba y principios constitucionales— lo que lo convierte en un ejemplo especialmente adecuado para un análisis profundo y transversal.

### **1.2 Presentación del caso y del análisis**

El caso examinado tiene como punto de partida la transferencia de un inmueble ubicado en la ciudad de Tacna, que Michell y Cía. S.A. aportó a favor de MFH Knits S.A.C. en el marco de una reorganización societaria simple. Pocos días después de dicha transferencia, la sociedad beneficiaria enajenó el mismo inmueble a Tax Consulting S.A.C. A partir de esta secuencia de actos, la Administración Tributaria consideró que la operación no respondía a una verdadera reorganización societaria, sino que habría sido utilizada como un mecanismo para facilitar la transferencia del bien bajo un tratamiento tributario más favorable. En esa línea, sostuvo que correspondía prescindir de la forma jurídica empleada y gravar la operación como una enajenación, aplicando la

Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. El Tribunal Fiscal confirmó el reparo, calificando la operación como un supuesto de simulación relativa y validando su recalificación como venta.

Sobre esta base, el análisis del presente trabajo se estructura en torno a un problema principal, consistente en determinar si la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal aplicaron correctamente la Norma XVI al recalificar la operación cuestionada. A dicho problema se suman dos cuestiones secundarias: en primer lugar, precisar qué debe entenderse por reorganización societaria y cuáles son sus implicancias tributarias; y, en segundo lugar, delimitar el contenido y alcance de las instituciones comprendidas en la Norma XVI, en particular la simulación y el fraude a la ley, a fin de identificar cuál de ellas resulta jurídicamente aplicable al caso concreto.

La posición que se desarrolla en este trabajo es que, si bien la operación no puede ser considerada, desde una perspectiva tributaria, como una verdadera reorganización societaria merecedora del régimen de neutralidad previsto en el artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, ello no conduce necesariamente a calificarla como un supuesto de simulación relativa. Por el contrario, el análisis integral de los hechos permite sostener que la reorganización simple fue un acto real y válido desde el punto de vista societario, pero utilizado de manera instrumental como norma de cobertura para acceder a un tratamiento tributario ajeno a su finalidad, lo que encaja dogmáticamente en un supuesto de fraude a la ley. En ese sentido, el cuestionamiento no se dirige a la falsedad del acto, sino a su empleo impropio para evitar la aplicación del régimen general de gravamen correspondiente a la enajenación de inmuebles empresariales.

El estudio se sustenta en el análisis de la Ley General de Sociedades, los artículos 103 y 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, la Norma XVI del Código Tributario y su desarrollo reglamentario, así como en doctrina especializada en reorganizaciones societarias, neutralidad fiscal y elusión tributaria, y en jurisprudencia relevante vinculada al criterio de continuidad económica. A partir de este marco, se adelantó que las conclusiones del trabajo apuntan a demostrar que la neutralidad fiscal en las reorganizaciones simples exige una continuidad económica efectiva del bloque patrimonial transferido; que la Norma XVI resulta

aplicable cuando dicha finalidad se desnaturaliza; y que, en el caso analizado, la consecuencia jurídica correcta no es la sustitución del acto realizado, sino el desconocimiento del beneficio tributario indebidamente obtenido y la reconducción de la tributación al régimen general correspondiente.

## **II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES**

### **2.1 Antecedentes**

El caso se desarrolla en el marco de una fiscalización definitiva realizada por la SUNAT a Michell y Cía. S.A. respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y del IGV correspondiente a ese mismo periodo. Entre los diversos reparos formulados, el más relevante para este informe es el vinculado a la transferencia del inmueble ubicado en Tacna, operación que la contribuyente presentó como parte de una reorganización simple.

La recurrente transfirió el inmueble a MFH Knits SAC en el año 2011, 19 días después MFH Knits SAC le transfiere el inmueble a Tax Consulting SAC. De esta forma Tax Consulting SAC adquiere la propiedad el 28 de diciembre de 2011. Cabe mencionar que el inmueble ubicado en Tacna estaba arrendado a Agroindustrias Nobex SA y Depósitos SA. Asimismo la recurrente transfirió vía adenda la posición de arrendador directamente a Tax Consulting SA a partir del 01 de enero de 2012, hasta el 30 de junio de 2012. Sin generar un beneficio contractual ni económico a MFH KNITS SAC por el tiempo que este fue propietario del inmueble.

La empresa sostenía que el traslado del inmueble respondía a un proceso interno de reorganización patrimonial, con propósitos empresariales más amplios. Señaló que no correspondía exigir que los efectos económicos de la reorganización se materializaron de inmediato, pues estas operaciones suelen responder a estrategias de más largo plazo.

La SUNAT, por su parte, consideró que la operación no estaba respaldada por una finalidad económica real y que, en consecuencia, no correspondía otorgarle

el tratamiento de una reorganización societaria. En su análisis, concluyó que la operación encubría una enajenación del inmueble, por lo que incorporó a la renta neta imponible un monto de S/ 6 659 700. La contribuyente alegó que la Administración vulneró el artículo 20 de la LIR al no determinar primero la renta bruta.

Durante el procedimiento, la SUNAT recabó documentación societaria, contable y contractual vinculada a la reorganización. En el Resultado del Requerimiento concluyó que la operación no cumplía con los elementos económicos necesarios para considerarla una verdadera reorganización, criterio que fue formalizado en la Resolución de Determinación.

Tras la reclamación de la empresa, la controversia llegó al Tribunal Fiscal, que debía evaluar si el reparo estaba debidamente motivado y si la operación correspondía, desde el punto de vista tributario, a una reorganización simple o a una transferencia patrimonial gravada.

## **2.2 Hechos relevantes del caso**

### Hechos procesales del caso

La SUNAT inició un procedimiento de fiscalización definitiva contra *Michell y Cía. S.A.* con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y al Impuesto General a las Ventas correspondiente a los meses de enero a diciembre del mismo año. En el marco de dicha fiscalización, la Administración notificó, en diciembre de 2016 diversos requerimientos, entre ellos el Requerimiento N.º 0522140001373, en el cual se sustentaron varios de los reparos posteriormente impugnados.

Concluida la fiscalización, la SUNAT emitió resoluciones de determinación por concepto de Impuesto a la Renta 2011, pagos a cuenta de dicho impuesto, IGV del mismo período y por la tasa adicional del 4.1%, así como resoluciones de multa por infracciones tipificadas en el artículo 178 del Código Tributario. Los reparos formulados abarcaron distintos aspectos, los cuales serán detallados más adelante.

Frente a estas resoluciones, *Michell y Cía. S.A.* interpuso recurso de reclamación, solicitando que se declararían nulos los valores emitidos y se dejen sin efecto los reparos. En su recurso insistió en la nulidad por notificación

incompleta, además de cuestionar la interpretación de la Administración respecto a la reorganización societaria y la deducibilidad de los gastos. Sin embargo, la SUNAT declaró infundada la reclamación, confirmando la validez de las resoluciones impugnadas y manteniendo los reparos.

Ante esta decisión, la contribuyente interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. En dicho escrito reiteró sus alegaciones sobre la nulidad del procedimiento, la indebida aplicación de la Norma XVI del Código Tributario para recalificar la transferencia del inmueble, y la improcedencia de los reparos relacionados con la depreciación, los gastos observados y las provisiones.

Finalmente, mediante la Resolución N.º 06831-10-2022, el Tribunal Fiscal se pronunció sobre la apelación

Los reparos realizados por la Administración Tributaria, así como las respuestas del contribuyente y el Tribunal Fiscal fueron los siguientes:

Reparo por nulidad por notificación incompleta

- El contribuyente argumenta que el documento no cumple con los requisitos fundamentales de validez del acto administrativo, ya que no se le notificaron todas las páginas del requerimiento (faltaba de la 3 a las 6) lo cual vulnera su derecho de defensa.
- La administración argumenta que carece de sustento lo alegado por el recurrente ya que el requerimiento cuenta con constancia de notificación, ya que fue notificado de manera completa el requerimiento y sus anexos el 26 de diciembre de 2016
- El Tribunal confirma el cumplimiento de los requisitos de validez del requerimiento ya que quedó acreditado que la Administración cumplió con notificar la totalidad del Resultado de Requerimiento. No procede la nulidad

Reparo a la renta neta del IR 2011 por la suma correspondiente a la adquisición realizada con Liquidación de Compra

- La Administración Tributaria argumentó que el documento no cumple con los requisitos de ley puesto que fue emitido por un contribuyente que

cuenta con RUC y con la condición de domicilio de no habido desde marzo 2011

- El contribuyente argumenta que la operación fue real y necesaria para la actividad de acuerdo a su giro de negocio
- El Tribunal levanta el reparo y concluye que resulta razonable la compra de Fibra de Alpaca, para llevar a cabo su actividad económica. Menciona que la Administración no detalla si la adquisición constituye gasto o costo para efectos tributarios

#### Reparo de depreciación de activos fijos revaluados

- La administración formule reparos a la renta neta de IR de 2011 por la depreciación de los activos ya que no se sustenta el valor de adquisición o construcción de los mismos y; la depreciación deducida indebidamente al ser parte de operaciones de Retro arrendamiento financiero que no corresponde ser deducida.
- La recurrente argumenta que la tasación realizada por el perito es una prueba válida del valor revaluado, no puede exigirse documentos de ejercicios que ya han prescrito (2004) ni los anexos técnicos que obran en poder del perito.
- El tribunal levanta el reparo realizado por Sunat, considerando que la recurrente si presentó información sobre la revaluación voluntaria de los activos que son materia de reparo.

#### Reparo sobre la transferencia del inmueble en Tacna en virtud de una reorganización societaria

- La administración sostiene que la transferencia del inmueble en Tacna es un acto simulado, al cual corresponde (mediante la aplicación de la Norma XVI) recalificar como una operación de compraventa, no una transferencia en el contexto de una reorganización societaria. Esto sustentado en los actos que se dieron posterior a la transferencia del inmueble del contribuyente y a la falta de sustento económico real en la operación, así como la falta del cumplimiento del objetivo de una reorganización societaria.

- El contribuyente sostiene que la transferencia del inmueble bajo el contexto de una reorganización societaria es válida, aunque no se cumplan con objetivos económicos posteriores, no se puede condicionar la validez en virtud a hechos u operaciones que se dieron luego que el inmueble saliera de la esfera del contribuyente
- El tribunal acepta parcialmente el reparo, admite la precalificación realizada por la Sunat, considerando esta operación como una compraventa, sin embargo, no admite el reparo en el extenso que la Administración Tributaria no había considerado el costo computable.

Reparo sobre deducción de depreciación en operaciones de Retro arrendamiento financiero (leasing inverso)

- La administración tributaria indicó que las operaciones de Retro arrendamiento no generarían el derecho a depreciación deducible ya que la empresa ya era propietaria de los bienes antes del leasing, y la transferencia al banco fue solo de tipo formal. Asimismo, argumenta que admitir esta depreciación sería una doble deducción a través de depreciación (cuando era propietaria) y deducción por medio del arrendamiento financiero
- El contribuyente alega que los bienes arrendados fueron destinados al giro del negocio de la empresa y su actividad productiva, con lo cual correspondía la depreciación de los bienes
- El tribunal confirma la posición de la Administración Tributaria sobre la improcedencia de la deducción de la depreciación por no cumplir con el principio de causalidad. Concluye que, en este tipo de operaciones la empresa no adquiere un activo nuevo solo cambia la forma de financiamiento y contabilidad de un activo que ya existe.

Reparo por deducciones de gastos por asesorías, consultorías y capacitación.

- La administración tributaria alega que ciertos gastos no muestran vinculación directa con la generación de renta gravada, así como los contratos no cumplen como concluyentes demostrativos de la fehaciencia de los servicios, además considerando que algunos servicios fueron

realizados a vinculadas sin acreditarse el beneficio real obtenido. Sobre los gastos de “asistencia técnica” sostuvo que estos servicios eran de gestión y organización, pero no califican como asistencia técnica ya que no cumplía con los requisitos de la LIR y su Reglamento

- El contribuyente alega que los servicios cumplían con los criterios de eficiencia, necesidad y causalidad; de acuerdo con su vinculación a la renta gravada y el mantenimiento de la fuente.
- El tribunal confirma el reparo de la Administración Tributaria ya que los gastos no cumplían con la fehaciencia, necesidad ni causalidad. Asimismo, confirma que los servicios de “asistencia técnica” eran realmente de consultoría de tipo administrativa

#### Reparo por deducciones de gastos por donaciones

- La administración alega que la empresa no acredita la fehaciencia de la donación. Adicionalmente no se cumplen los requisitos formales necesarios para la deducción de gastos por donación ya que no hay documentación que vincule la donación con una entidad calificada de donaciones, asimismo no se presenta constancia de autorización de la entidad receptora.
- El contribuyente sostiene que la donación realizada cumplía con los requisitos de la LIR, asimismo sostuvo que en la deducción de donaciones no es necesario reconocer la relación directa con la generación de renta.
- El tribunal confirmó la posición de Sunat ya que el contribuyente no acreditó fehacientemente que la entidad receptora estuviera dentro de las entidades legalmente aptas para recibir donaciones deducibles.

#### Reparo por deducción proveniente de provisión de cobranza dudosa

- La administración sostiene su reparo en que el contribuyente no acreditó que la deuda cumpliera con los requisitos específicos para la deducción de cobranzas dudosas. El contribuyente no acreditó acciones concretas para recuperar la deuda

- El contribuyente argumentó que había cumplido con los requisitos contables para la provisión de cobranza dudosa, que su deudor incurrió en una situación de morosidad comprobada con lo cual no debía exigirse el inicio de la cobranza judicial
- El tribunal confirmó el reparo hecho por Sunat, que no procedería la deducción ya que el contribuyente no cumplió con los requisitos legales que se necesitan para hacer la deducción de la provisión

El presente informe tratará a profundidad el reparo correspondiente a la transferencia del inmueble en Tacna, sobre este los hechos reales fueron los siguientes:

- **9 de diciembre de 2011:** El contribuyente realiza una reorganización societaria, en la cual un inmueble ubicado en Parque Industrial Manzana Pocollay, Tacna, es transferido a MFH Knits SAC El inmueble se transfiere considerando un monto de S/. 6,659,700, acogiéndose al artículo 104, numeral 2, de la Ley del Impuesto a la Renta.
- **13 de diciembre de 2011:** La reorganización entra en vigencia de acuerdo con la Junta General de Accionistas. Fue inscrita en Registros Públicos el 22/03/2012.
- **28 de diciembre de 2011: MFH Knits SAC celebró el contrato de compraventa del inmueble ubicado en Tacna con Tax Consulting SAC,** con un precio que mostraba una diferencia de 0,6% respecto al valor considerado en la reorganización. El pago del inmueble se efectuó en armadas, iniciando en junio y terminando en noviembre. La escritura pública de Compraventa del 28 de diciembre de 2011 fue inscrita en Registros Públicos el 21 de mayo de 2012.
- **14 de junio de 2012:** Tax Consulting efectúa el primer pago del inmueble a MFH Knits Sac.
- **26 de diciembre de 2012:** Tax Consulting efectúa el segundo pago del inmueble a MFH Knits SAC

- **31 de diciembre de 2012:** Tax Consulting SAC transfiere el inmueble a favor de los accionistas de Michel y Cia SA, en forma proporcional a su participación patrimonial.
- **19 de noviembre de 2013:** Tax Consulting SAC efectúa el tercer pago del inmueble a MFH Knits SAC.
- **8 de mayo de 2014:** Los accionistas transfieren el 98.89891% de las acciones y derechos del predio a favor de Grupo Polo SAC, consolidándose la transferencia a un tercero.
- **Posterior fiscalización por SUNAT:** La Administración Tributaria cuestiona la operación, alegando que no se trató de una verdadera reorganización con finalidad económica, sino de una compraventa encubierta, aplicando la Norma XVI para recalificar la operación. La Administración argumenta que no se ha cumplido con el objetivo económico de la operación, que el contribuyente había indicado cómo mejorar la condición económica de MFH Knits SAC ya que el inmueble se mantuvo en su posición solo unos pocos días. Establece que la operación carece de sustancia económica y que su verdadero propósito fue que el ingreso por la compraventa del inmueble sea considerado como renta de segunda categoría (aplicando el 5%) y no como renta de tercera categoría (aplicando el 29,5%).
- **2017 (Expediente 212618-2017):** Michell y CIA SA interpone reclamación y apelación, señalando que la operación cumplía con los requisitos legales de reorganización previstos en la Ley General de Sociedades y en la Ley del Impuesto a la Renta. Menciona que la SUNAT no puede desconocer los efectos de actos válidos y que la norma anti-elusiva no es aplicable, ya que no hubo simulación ni fraude.
- **2022 (RTF 06831-10-2022):** El Tribunal Fiscal admite el reparo de SUNAT, calificando la operación como una compraventa encubierta bajo un acto simulado de reorganización societaria. Sin

embargo, precisa que se debe considerar el costo computable del inmueble para el ingreso. La argumentación se basa en que la Administración Tributaria tiene la facultad de calificación económica en virtud de la Norma XVI. Posteriormente, analiza todas las operaciones en torno al inmueble (lo que ocurrió con la propiedad luego de que el contribuyente la transfiera por reorganización societaria), concluyendo que el objetivo de la reorganización societaria (la continuidad económica del activo y fortalecimiento patrimonial de MFH Knits SAC) no se ha cumplido. Así, califica la operación como una compraventa con un acto simulado de reorganización societaria.

### **III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS**

#### **3.1 Problema principal**

La administración recalificó correctamente, en el marco de la Norma XVI, ¿una reorganización societaria como una compraventa?

#### **3.2 Problemas secundarios**

1. ¿Que constituye una reorganización societaria y cuáles son las implicancias tributarias?
2. ¿Cuáles son los alcances de la Norma XVI?

#### **IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A**

##### **4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios**

Respecto del problema principal, la operación analizada no configura un supuesto de simulación relativa en los términos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, sino un supuesto de fraude a la ley. En el caso concreto no se identifica la existencia de dos negocios jurídicos —uno aparente y otro real— celebrados por el mismo sujeto que permitan sostener una simulación relativa, sino un único acto jurídico real y válido —la reorganización simple— que fue utilizado de manera instrumental como norma de cobertura para acceder a un tratamiento tributario de neutralidad contrario a su finalidad. En ese sentido, la Administración Tributaria se encontraba habilitada para aplicar la Norma XVI, no para sustituir el acto realizado por otro inexistente, sino para desconocer la ventaja tributaria indebidamente obtenida y reconducir la tributación al régimen general que habría correspondido de haberse empleado el acto usual o propio.

En cuanto a los problemas secundarios, se concluye preliminarmente que la reorganización societaria se caracteriza por la transferencia de bloques patrimoniales con la finalidad de permitir la continuidad o reorganización efectiva del negocio, lo que justifica un tratamiento tributario neutral únicamente cuando el bloque transferido se integra de manera real al quehacer económico de la sociedad beneficiaria. Asimismo, las implicancias tributarias de estas operaciones no dependen exclusivamente del cumplimiento formal de los requisitos societarios, sino de que la operación responde materialmente a la finalidad que justifica el régimen especial; cuando ello no ocurre, el artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta no resulta aplicable y corresponde restablecer la tributación conforme al régimen general. Finalmente, la Norma XVI comprende dos figuras conceptualmente diferenciadas —la simulación y el fraude a la ley—, las cuales exigen, en cada caso, la verificación de presupuestos específicos antes de proceder a cualquier recalificación.

#### **4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución**

Mi posición frente a la RTF 06831-10-2022 es de acuerdo parcial. Comparto el criterio del Tribunal Fiscal en cuanto a que la operación no puede ser considerada, desde una perspectiva tributaria, como una verdadera reorganización societaria simple, y que no correspondía reconocer el régimen de neutralidad previsto en el artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, al no verificarse la finalidad económica que justifica dicho tratamiento. Asimismo, considero correcta la decisión de acudir a la Norma XVI para analizar la operación desde una perspectiva material y no meramente formal.

No obstante, discrepo de la calificación jurídica adoptada por el Tribunal al encuadrar el caso dentro de un supuesto de simulación relativa. A mi juicio, dicha calificación no se ajusta a los presupuestos conceptuales de la simulación, en la medida que no se acredita la existencia de un negocio jurídico real oculto celebrado por la recurrente que permita sustituir el acto aparente. La reorganización simple fue un acto real y válido, efectivamente querido por las partes, pero utilizado de manera impropia para obtener un beneficio fiscal ajeno a su finalidad. En consecuencia, la figura aplicable no es la simulación, sino el fraude a la ley.

Desde esta perspectiva, el Tribunal acierta al negar los efectos tributarios favorables derivados de la reorganización, pero incurre en un exceso conceptual al reconstruir una enajenación inexistente en cabeza de la recurrente. En un supuesto de fraude a la ley, la consecuencia correcta no es la sustitución del acto realizado por otro distinto, sino el desconocimiento del beneficio fiscal indebidamente obtenido y la aplicación de la norma defraudada, sin alterar la validez civil del negocio celebrado. Así, el análisis debió centrarse en la utilización instrumental del régimen de neutralidad como norma de cobertura para evitar la aplicación del régimen general de enajenación gravada, y no en la identificación de una simulación relativa que, en el caso concreto, no se configura.

## **V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS**

### **1. ¿Que constituye una reorganización societaria y cuáles son sus implicancias tributarias?**

La noción de reorganización societaria ha sido ampliamente desarrollada por la doctrina peruana. Como punto de partida Humberto Medrano lo detalla señalando,

*La reorganización de sociedades consiste en la concentración o el fraccionamiento del patrimonio de sociedades, con el propósito de producir más y mejor (la búsqueda de la riqueza como objetivo de una empresa). Las empresas optan por concentrar o fraccionar sus patrimonios por intereses diversos, pero buscando siempre la manera más idónea para cumplir con su objetivo social (Medrano 2008: 1799)*

De este modo, la reorganización no constituye un simple traslado patrimonial, sino una técnica de modificación estructural a través de la cual las sociedades reordenan sus activos para optimizar el cumplimiento de su objeto social.

En el marco normativo peruano, la Ley General de Sociedades (LGS) reconoce tres formas principales de reorganización: la fusión, la escisión y la reorganización simple. En la fusión, dos o más sociedades se integran para conformar una nueva o para incorporarse a una ya existente<sup>1</sup>. En la escisión, el patrimonio se divide en bloques patrimoniales que pueden ser transferidos a sociedades nuevas o preexistentes, sea extinguiéndose la sociedad escindida (escisión total) o manteniéndose en funcionamiento (escisión parcial)<sup>2</sup>.

La reorganización simple, regulada en el artículo 391 de la LGS<sup>3</sup>:

*Se considera reorganización el acto por el cual una sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales y los aporta a una o más sociedades nuevas o existentes, recibiendo a cambio y conservando en su activo las acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes.*

La doctrina ha precisado que esta forma de reorganización no se diferencia sustancialmente de un aporte societario, sobre este punto Elías Larozza comenta

*Es una operación que no difiere en absoluto de un simple aporte de una sociedad a otra o a otras. En efecto, este mecanismo no es otra cosa que desgajar bloques patrimoniales de una sociedad existente, quien los aporta a otras, preexistentes o nuevas a cambio de acciones o participaciones de la sociedad o sociedades que reciben los aportes<sup>4</sup>.*

Beaumont Callirgos coincide en esta visión, al afirmar que la reorganización simple “no es más que arrancar bloques patrimoniales” para transferirlos a otras sociedades, obteniendo a cambio las acciones correspondientes. Esta caracterización doctrinaria resalta el elemento estructural de la operación: la sociedad aportante no se extingue ni reduce su patrimonio neto, pues reemplaza el bloque segregado por las acciones que recibe a cambio.

---

<sup>1</sup> Artículo 344 de la LGS

<sup>2</sup> Artículo 367

<sup>3</sup> Esta también llamada por un sector de la doctrina como “segregación patrimonial” una forma de escisión, la cual es una variante de la escisión parcial

<sup>4</sup> ELIAS LAROZZA, Enrique, Ley General de Sociedades Comentada, Editora Normas Legales SA Trujillo-Perú, 1998. pág 792

Si bien la figura de escisión parcial y reorganización simple pueden parecer bastante similares, se diferencian en que en la reorganización simple las acciones o participaciones de la sociedad beneficiaria se emiten a favor de la sociedad aportante, mientras que en la escisión parcial las acciones o participaciones se emiten en favor de los socios de la sociedad aportante<sup>5</sup> Así, en el caso de la reorganización simple, la sociedad aportante no sufre afectación de su patrimonio ya que recibe las acciones de la sociedad beneficiaria.

Si bien la normativa no establece de manera expresa cual es el objetivo de esta institución, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre los objetivos de las reorganizaciones societarias, estableciendo que la finalidad de esta institución es

*“(…) continuar con la realización del negocio, manteniendo una continuidad económica y jurídica, pues los accionistas de la empresa transferente (o la empresa misma en el caso de una reorganización simple) poseerán acciones de la empresa a la que transfirió el patrimonio”<sup>6</sup>*

Por otro lado, la doctrina coincide y complementa en que el objetivo central es permitir que la empresa adapta su estructura patrimonial y organizativa a las necesidades económicas del negocio, lo cual se puede ver materializado en facilitar la segmentación de líneas de actividad, distribuir estratégicamente las unidades económicas y especializar las funciones dentro de estructuras societarias más eficientes<sup>7</sup>.

Sobre la diferencia de esta institución, Guillermo Hidalgo<sup>8</sup> señala

*“Tales reglas especiales consideran que una nota esencial de la reorganización societaria es la transferencia en bloque y a título universal del patrimonio de las empresas, resultando ello en la prolongación del*

---

<sup>5</sup> ELIAS LAROZA, Enrique, Derecho Societario Peruano, La Ley General de Sociedades del Perú, Editora Normas Legales, 2001, pág 841

<sup>6</sup> RTF 07234-5-2019

<sup>7</sup> Conde Granados (2021); García Soto (2017); Hundskopf Exebio (2014)

<sup>8</sup> HIDALGO VILLEGAS Guillermo- Implicancias tributarias de las reorganizaciones societarias de bloques patrimoniales negativos. En: IPDT XI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario Tema: Incidencia en el impuesto a la renta en las operaciones societarias Lima: diciembre 2010 pág 188 y 189

*negocio de la sociedad transferente en la sociedad adquirente. De este modo, la transferencia del patrimonio no tiene como objeto interrumpir el ciclo económico de una empresa sino continuarlo en cabeza de otra”*

Así, podríamos afirmar que la diferencia medular de esta institución, así como el sustento por el cual tiene un tratamiento tributario diferenciado, sería la “continuidad económica” la cual se materializa en la prolongación del negocio de una empresa hacia otra.

Cabe recalcar que, la continuidad económica no debe entenderse como un requisito adicional impuesto por la doctrina o por el Tribunal Fiscal, sino como la expresión práctica de la finalidad misma de la figura. Si, como señala la doctrina societaria, la reorganización busca reordenar el patrimonio para adecuarlo a las necesidades económicas del negocio, entonces la continuidad económica constituye precisamente la manifestación de que el bloque patrimonial transferido ha sido integrado al quehacer empresarial de la sociedad beneficiaria. Por eso, cuando no se verifica dicha continuidad —cuando el activo no se explota, no se incorpora a la actividad o no cumple función económica alguna— no es que “falte un requisito formal”, sino que la operación pierde la finalidad que justifica su tratamiento jurídico y tributario especial<sup>9</sup>En otras palabras, la continuidad económica funciona como un indicador de sustancia: permite distinguir una reorganización realizada para organizar efectivamente el negocio, de una estructurada únicamente como vehículo para obtener un efecto fiscal más favorable.

Ahora bien, sobre el marco tributario, la norma establece un tratamiento diferenciado para este tipo de operaciones cuya finalidad es traer neutralidad fiscal a los procesos. Así, la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 103 menciona sobre la figura:

---

<sup>9</sup> Para efectos del presente informe no se está cuestionando la validez de la reorganización societaria como acto jurídico ya que éste cumplía todos los requisitos formales que le otorgan validez. El cuestionamiento de la figura se encuentra a nivel de sustancia de la misma.

“La reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización con arreglo a lo que establezca el reglamento”

Asimismo, el artículo 65 del Reglamento de la LIR establece que se considera reorganización de empresas la reorganización simple a que se refiere el artículo 391 de la LGS.

Adicionalmente el artículo 104 de la LIR establece distintos tratamientos para este tipo de figuras.

*Tratándose de reorganización de sociedades o empresas, las partes intervinientes podrán optar, en forma excluyente, por cualquiera de los siguientes regímenes:*

*1. Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N.º 797 y normas reglamentarias estará gravado con el Impuesto a la Renta. En este caso, los bienes transferidos, así como los del adquirente, tendrán como costo computable el valor al que fueron revaluados.*

*2. Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N.º 797 y normas reglamentarias no estará gravado con el Impuesto a la Renta, siempre que no se distribuya. En este caso, el mayor valor atribuido con motivo de la revaluación voluntaria no tendrá efecto tributario. En tal sentido, no será considerado para efecto de determinar el costo computable de los bienes ni su depreciación.*

*3. En caso de que las sociedades o empresas no acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, los bienes transferidos tendrán para la adquirente el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder de la transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación a que se refiere el Decreto Legislativo N.º 797 y normas reglamentarias. En este caso no resultará de aplicación lo dispuesto en el Artículo 32 de la presente Ley.*

*El valor depreciable y la vida útil de los bienes transferidos por reorganización de sociedades o empresas en cualquiera de las modalidades previstas en este artículo serán determinados conforme lo establezca el Reglamento.*

Sobre este punto, Percy Castle Álvarez-Maza quien destaca que, en materia tributaria la presencia de una reorganización implica la aplicación normativa del principio de neutralidad (2002:262) Esto considerando que, la institución no quiere resultar en un beneficio económico para las partes.

A partir del marco conceptual expuesto, corresponde analizar si es que la operación materia de controversia en la RTF 06831-10-2022, cumple con los elementos que caracterizan una reorganización societaria y puede ser considerada como tal.

Por su parte la Administración Tributaria sostiene que la operación no cumplió con los elementos sustanciales que caracterizan a una reorganización simple. Si bien admite que formalmente se realizó una segregación patrimonial, enfatiza que el inmueble aportado fue vendido por la sociedad beneficiaria a los pocos días de la transferencia, lo que, desde su óptica, evidencia que la operación no tenía como finalidad fortalecer patrimonialmente a la adquirente, sino facilitar la enajenación del activo bajo un tratamiento fiscal más favorable.

Por su parte, el recurrente sostiene que la operación realizada —consistente en la transferencia del inmueble ubicado en Tacna mediante una reorganización simple— constituye efectivamente una reorganización societaria en los términos del artículo 391 de la Ley General de Sociedades. Alega que se trató del aporte de un bloque patrimonial a favor de otra sociedad, recibiendo a cambio acciones y manteniendo su condición de sociedad en marcha. Desde esa perspectiva, argumenta que la operación formaba parte de un proceso legítimo de reordenamiento patrimonial interno, cuyo objetivo era fortalecer la estructura financiera de la sociedad receptora. Por ello, considera que debía aplicarse el régimen especial del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual reconoce la neutralidad fiscal de este tipo de transferencias cuando responden a una verdadera reorganización.

Por último, el Tribunal Fiscal confirma que, el objetivo de una reorganización simple es que la entidad que recibe el bloque patrimonial continúe con la

actividad para la cual el transferente usaba los activos, es decir que haya una continuidad económica y jurídica de lo que fue transferido. En esta línea el proceso de reorganización simple efectuado por la recurrente y MFH KNITS SAC obedeció a que esta última empresa adquiriera propiedad del inmueble sin considerar que el objeto de esta operación fuera que MFH KNITS SAC siguiera con las actividades de explotación del inmueble, ya que este último no usó ni usufructo el inmueble mientras lo tuvo en su poder por el plazo de 1 mes.

Desde una perspectiva estrictamente formal, la operación presenta los elementos configurativos de una reorganización societaria simple. En efecto, se verifica la transferencia de un bloque patrimonial de una sociedad a otra, realizada mediante acuerdos societarios válidamente adoptados —tal como lo reconoce la propia RTF—, así como la emisión de acciones como contraprestación, cuyo valor responde a la revaluación efectuada sobre el inmueble aportado. Bajo este análisis estrictamente jurídico-societario, la operación satisface los requisitos previstos en el artículo 391 de la Ley General de Sociedades para ser calificada como una reorganización simple.

Sin embargo, cuando entramos a analizar la finalidad de esta figura e incorporando el criterio desarrollado por la jurisprudencia tributaria —especialmente aquel relativo a la continuidad económica del bloque patrimonial transferido— la naturaleza de la operación se ve cuestionada. El inmueble permaneció únicamente siete días en titularidad de MFH KNITS (del 21 al 28 de diciembre), lo que evidencia la ausencia de una verdadera explotación económica o de una integración del activo al patrimonio operativo de la beneficiaria. Más aun considerando que cuando el inmueble fue transferido a MFH KNITS, este se encontraba arrendado a DEPSA, sin embargo, el recurrente nunca transfiere la posición de arrendador a MFH KNITS, sino que lo transfirió directamente a Tax Consulting SAC (el comprador del inmueble a MFH KNITS). En otras palabras, MFH KNITS nunca asumió derechos ni obligaciones derivados del contrato de arrendamiento y, por lo tanto, el bloque patrimonial que supuestamente recibió no le produjo renta, flujo, utilidad ni integración operativa alguna. Este hecho refuerza la idea de que la sociedad receptora no llegó a explotar económicamente el activo y que su permanencia como titular del bien fue meramente transitoria.

Esto permite concluir que, no se cumplió con la finalidad de la institución, ya que la operación no se orientó a reestructurar el negocio ni a reorganizar actividades empresariales, sino que respondió a un tránsito meramente instrumental del activo.

Si se acepta esta premisa —esto es, que la operación tomada como una reorganización societaria no cumple con la finalidad de la misma no constituye materialmente una reorganización societaria sino un traslado patrimonial sin continuidad económica— entonces no corresponde siquiera analizar la aplicación del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues dicho régimen especial presupone la existencia de una reorganización desde la óptica societaria y económica.

### **¿Cuáles son los alcances de la Norma XVI?**

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario contiene la llamada “Norma Anti elusiva General” de nuestro ordenamiento jurídico. Este nombre no debe ser tomado a la ligera, ya que nos permite identificar ciertas figuras, cuyo marco conceptual es importante delimitar, antes de entrar a una aplicación de la misma. En esta línea resulta pertinente iniciar por el concepto de Economía de Opción, la cual Dino Jarach define como:

(...) la facultad que tiene el contribuyente para organizar sus actividades y negocios de modo que la carga tributaria que soporte sea la menor posible, siempre que dicha organización se mantenga dentro del ámbito permitido por el ordenamiento jurídico, sin recurrir a formas artificiosas o engañosas.<sup>10</sup>

En esta línea, la figura es relacionada con la autonomía, con el ejercicio legítimo de la libertad negocial de los contribuyentes, la cual es considerada como un acto lícito dentro de la esfera del contribuyente. De acuerdo con Sotelo esta institución se “(...) basa en la facultad que tienen los individuos de configurar sus

---

<sup>10</sup> Jarach, D. (1996). *Finanzas públicas y derecho tributario* (5.ª ed.). Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

transacciones de la mejor manera, del modo más eficiente y menos gravoso posible<sup>11</sup>”.

Esta figura parte de la premisa que el deudor tributario no debe elegir la configuración de una transacción que traiga mayor carga tributaria, esté, en ejercicio de su libertad tiene la posibilidad de configurar las transacciones de manera que se reduzca o elimine su carga impositiva.

El concepto fue reconocido en la sentencia Gregory vs Helvering del año 1935, la cual menciona que

*“(…) cualquiera puede arreglar sus asuntos de modo tal que su impuesto sea lo más reducido posible, no se encuentra obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería ni existe el deber patriótico de elevar uno sus propios impuestos”*

Ahora bien, la economía de opción encuentra un límite claro cuando la planificación fiscal desnaturaliza las instituciones del ordenamiento jurídico. Se deja de estar ante una elección legítima cuando la estructura escogida resulta artificiosa, simulada o carente de sustancia económica, pues en tales supuestos no se ejerce la libertad negocial reconocida al contribuyente, sino que se fuerzan las formas jurídicas para obtener un resultado tributario que el sistema no contempla. En estos casos, la operación transgrede la lógica interna del Derecho Tributario y abandona el ámbito lícito de la economía de opción para ingresar al terreno de la elusión indebida, donde la apariencia formal encubre una finalidad exclusivamente fiscal.

En esa línea, sólo cabe calificar una actuación como economía de opción cuando el planeamiento fiscal se articula dentro del sentido, finalidad y función que las instituciones jurídicas reconocen. La elección de una estructura menos gravosa es válida siempre que se trate de alternativas que el propio sistema jurídico ofrece y admite como equivalentes, y que el contribuyente utilice conforme a su naturaleza económica y jurídica. La licitud del ahorro fiscal depende, por tanto, de que la operación respete la coherencia funcional de las figuras tributarias y

---

<sup>11</sup> Nueva Cláusula Antielusiva General Tributaria Eduardo Sotelo

no las convierta en instrumentos meramente formales destinados a obtener ventajas que contradicen la política fiscal prevista por el legislador. La economía de opción se mantiene, entonces, únicamente dentro del ámbito de configuraciones genuinas, reales y compatibles con el diseño del sistema tributario.

El ordenamiento peruano ha reconocido expresamente este concepto. El Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, que aprueba los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la Norma XVI, define la economía de opción como la elección válida entre diversos cursos de acción previstos por el ordenamiento, incluso cuando alguno de ellos resulte fiscalmente más favorable, siempre que dicha elección no sea: artificiosa o impropio y que; de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos diferentes al ahorro o ventaja tributario, que sean iguales o similares a los que se hubiera obtenido con los actos usuales o propios. En este sentido, la norma establece los límites de la economía de opción en los supuestos de elusión. Así, recoge la distinción central desarrollada por la doctrina comparada: la diferencia entre planificación fiscal legítima y elusión prohibida depende, no del monto del ahorro tributario, sino de la coherencia y autenticidad de la estructura empleada. Donde termina la economía de opción comienza la elusión tributaria.

Sobre esta última figura, Cesar García Novoa la entiende como una institución que pretende “buscar a través de instrumentos lícitos fórmulas negociales menos onerosas desde el punto de vista fiscal a través de la evitación o reducción del tributo<sup>12</sup>” Por otro lado, Fernando Zuzunaga lo entiende como “el evitamiento de un hecho imponible a través de una figura anómala que no vulnera en forma directa la regla jurídica, pero que si vulnera los principios y valores de un sistema tributario”

Por su parte Eusebio Gonzales entiende que la elusión tributaria consiste en “utilizar vías distintas a las previstas en la norma tributaria, para obtener un resultado económico equivalente al que la norma tributaria pretende gravar, y

---

<sup>12</sup> García Novoa, César. “Reflexiones sobre las medidas para combatir la elusión fiscal. Cláusulas generales y especiales”. En: Vectigalia. Lima, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2005, N° 1, p. 121.

vulnerando indirectamente (en el espíritu o en la ratio Legis) los preceptos utilizados<sup>13</sup>”

Así podemos entender la elusión como la evitación del hecho imponible a través del uso transversal de instituciones jurídicas, cuya utilización supone la vulneración de su espíritu o ratio Legis. Respecto a su interacción con las figuras de fraude a la ley y de economía de opción la doctrina no es unánime, ya que un sector de esta considera a la economía de opción como una esfera de la elusión (en su versión “lícita”) mientras que otro la considera una institución que es inherentemente ilícita. Sobre el fraude a la ley, hay una parte de la doctrina que trata su relación con la elusión tributaria como de género especie y otros, que los considera figuras independientes.

Para efectos del presente informe consideraremos a la elusión como una figura que carga la ilicitud, tomando al fraude a la ley como una modalidad del mismo. Por otro lado, trataremos la economía de opción como una institución lícita, dentro de la esfera de la autonomía privada del contribuyente.

El fraude a la ley no es un concepto que haya nacido en el derecho tributario, esté en un concepto proveniente del derecho civil el cual se encuentra explícitamente mencionado en el artículo 6 del Código Civil Peruano “La ley no ampara el ejercicio ni la omisión abusivos de un derecho. La ley no ampara el acto que se ejecuta en fraude a la ley<sup>14</sup>” Asimismo se encuentra mencionado en el capítulo 7 de dicho instrumento normativo, mencionando las figuras diseñadas a nivel civil para combatirlo.

y en palabras de Manuel Atienza,

*(...) es un mecanismo por el cual se lucha contra el formalismo jurídico, ocurriendo la realización de una conducta que aparentemente está conforme a una norma (la llamada norma de cobertura) pero que produce*

---

<sup>13</sup> Textos de Eusebio Gonzales “El Fraude a la ley Fiscal en el derecho europeo, visto a la luz de las concepciones de la Escuela de Salamanca”

<sup>14</sup> No hay unanimidad en la doctrina sobre la relación entre la figura de abuso de derecho y fraude a la ley, algunos lo entienden como una relación género-especie, al no ser materia del presente informe no es un tema que será tratado.

*un resultado contrario a otra u otras normas del ordenamiento que hubiesen sido de aplicación (normas defraudadas)<sup>15</sup>*

Ahora bien, llevando este concepto al Derecho Tributario va a tener algunos matices que son propios de las normas tributarias. Con lo cual el fraude de ley tributario sería evitar la realización del hecho imponible contenido en la norma defraudada (la cual tiene la carga fiscal más gravosa) mediante la utilización de normas tributarias inadecuadas pero que tienen una carga fiscal menor (normas de cobertura) Esta “inadecuación” de las normas de cobertura radica en la vulneración de su finalidad o propósito.

Ahora bien, Eusebio Gonzales añade el elemento de la intención en la figura, de esta manera menciona que “la conducta adoptada, en la que existe una “apariencia de legalidad” tiene subyacente una intención fraudulenta (...) la cual es obtener una disminución o eliminación de la carga fiscal por comparación con la que recaería sobre el hecho imponible evitado”

De esta forma, el autor agrega un componente polémico ya que cuando hablamos de “intención” del contribuyente se suele asociar con elementos de tipo subjetivo con un alto grado de discrecionalidad. Sin embargo, el autor complementa mencionando que éste elemento supuestamente subjetivo “tiene que ser objetivable, demostrado a través de los mecanismos ideados para burlar la ley (camino inusuales o impropios), o a través de la menor carga fiscal obtenida”

En el ordenamiento jurídico peruano, este concepto se encuentra recogido en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 1121

(...)

*En caso de que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos*

---

<sup>15</sup> ATIENZA, Manuel y Juan RUIZ MANERO. Ilícitos, atípicos. Madrid: Trotta 2000. PP 74-75

*por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.*

*Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:*

*a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*

*b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.*

*La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.*

*Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.*

(...)

Así se puede apreciar que el ordenamiento jurídico peruano ha tomado los elementos que objetivaban la intención fraudulenta a través de los incisos a y b de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. De esta forma se configura fraude a la ley cuando se superan de modo concurrente dos test: 1) test de artificiosidad, en el cual se verifica que los actos realizados por los particulares califiquen como artificioso o impropio; 2) test de razonabilidad económica, a través del cual se verifica si los efectos que vienen de los actos impropios o artificiosos son similares a los que se hubiera obtenido a través de usuales o propios.

De esta manera Fernando Pérez Royo menciona “Lo que entraña la declaración de fraude de ley es la recalificación del acto o situación jurídica en cuestión: se descarta la calificación conforme a su naturaleza jurídica (que se considera

creada con abuso de formas jurídicas con finalidad de elusión) y se somete a la tributación como si encaja en el presupuesto de la norma que se ha tratado de eludir<sup>16</sup>”

Otra institución que se encuentra comprendida dentro de la Norma XVI, es la de simulación. Esta existirá cuando las partes ocultan la existencia, naturaleza o un elemento del negocio con la finalidad de crear para los terceros una situación que no corresponde con la real. Por su parte el Tribunal Fiscal en su Resolución 06983-5-2006 sostiene que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta ni disimula ningún otro y en la simulación relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado.

De esta manera en la simulación relativa hay dos actos realizados por un el mismo actor: el aparente y el oculto (este último constituye el realmente querido por las partes) En este sentido, en su versión relativa, la simulación se centra en presentar una realidad que dista de la voluntad realmente querida por las partes. Esta figura se encuentra en el ordenamiento jurídico peruano en el primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario el cual menciona,

(...)

*Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.*

(...)

*En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.*

---

<sup>16</sup> Fernando Pérez Royo, “Derecho Financiero y Tributario- Parte General” Décima edición. Civitas. Madrid 2000. p 103

En este marco, resulta claro que la simulación, tal como actualmente se recoge en el primer y último párrafo de la Norma XVI, constituye una tipología de desajuste entre fondo y forma de la operación, y en los casos de simulación relativa la Administración, en aplicación de la Norma XVI, podría dejar sin efecto los actos que no reflejen la verdadera realidad económica de la operación. En este sentido a través de la recalificación se tiene una consecuencia sustitutiva, donde se aplican los efectos jurídicos del negocio real el cual se encontraba por debajo del negocio aparente.

Cabe mencionar que, esta facultad calificadora no surge con la Norma XVI, sino que se construye sobre un antecedente histórico fundamental: la derogada Norma VIII del Título Preliminar, que ya habilitaba a la SUNAT a prescindir de las formas jurídicas cuando éstas no coincidían con la naturaleza real de los hechos. Por ello, a continuación, se desarrollará el antecedente histórico de la Norma XVI, a fin de comprender cómo se configuró la potestad calificadora y el tránsito desde la antigua Norma VIII hacia el régimen anti elusivas vigente.

La primera versión de la Norma VIII fue aprobada por el Decreto Legislativo 816 en el año 1996. Esta versión solo estuvo vigente por 5 meses y tenía el siguiente fraseo.

*“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real” (el subrayado es nuestro)*

Posteriormente mediante la Ley 26663 se modifica eliminando el segundo acápite de la norma, quedando de esta manera,

*“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.”*

Así, la Exposición de Motivos de la modificatoria establece la primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para encontrarse fuera del campo de aplicación del tributo<sup>17</sup>.

Con la modificatoria, se elimina el criterio altamente subjetivo de la “intención económica de los contribuyentes” ya que se consideraba que esta facultad de la Administración Tributaria llevaría a ampliar la hipótesis de incidencia considerado por la norma y podría devenir en una vulneración del principio de legalidad.

Como menciona el Tribunal Fiscal en la Resolución 06686-4-2004, con la modificatoria se elimina la posibilidad de que la Administración Tributaria verificará la intención o finalidad de los contribuyentes al momento de adoptar una figura jurídica determinada, a efecto de reinterpretar ésta con arreglo al criterio de calificación económica de los hechos.

Así, a través de esta Norma se recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorgando a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones o relaciones) atendiendo a su sustrato económico a efecto de establecer si estos están subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma.

Si bien la mencionada norma se encontraba bajo el subtítulo de “Interpretación de la Norma Tributaria” cabe mencionar que en su literalidad no menciona la actividad de interpretación en sí misma como actividad que desentraña el significado de la norma, sino a una actuación de la Administración Tributaria la cual incorporaba como uno de los ingredientes para la subsunción los hechos económicos y no solamente las formas presentadas por el contribuyente en forma de negocio civil. Esto habría sido confirmado por el Tribunal Fiscal quien señala que el criterio de realidad económica no constituye un método de

---

<sup>17</sup> De Pomar 2016: 226

interpretación sino una apreciación o calificación del hecho imponible que busca descubrir la operación económica real.

Posteriormente, mediante Decreto Legislativo 1121, se incorpora el 19 de julio de 2012 la Norma XVI al Título Preliminar de Código Tributario, denominándola “Calificación, Elusión de normas tributarias y Simulación” Así, menciona la Exposición de Motivos del Reglamento de la mencionada norma sobre dicha denominación

*“(…) a fin de contener en una sola disposición del Código Tributario, las herramientas que normativamente se les suele dotar a las administraciones tributarias para combatir las conductas en elusión tributaria. De esta manera la Administración Tributaria peruana a la par de lo que ocurre en otras legislaciones, completa las facultades necesarias para poder combatir las conductas elusivas que afectan gravemente los principios constitucionales”*

En línea con lo ya expuesto, podríamos concluir que la Norma XVI recoge el criterio de calificación económica y las instituciones de simulación relativa (en sus párrafos primero y sexto) y la de fraude a la ley (en sus párrafos segundo al quinto)<sup>18</sup>.

Así, podemos concluir que la aplicación de la Norma XVI no es irrestricta ni automática: su ejercicio se encuentra sujeto a límites materiales y conceptuales. En consecuencia, para la recalificación la Administración deberá determinar si es que el desajuste de fondo y forma corresponde a alguna institución jurídica, y evaluar los estándares que la caracterizan. En el caso de la simulación, ello implica determinar la existencia de dos tipos de actos (en el caso sea simulación relativa); mientras que en el fraude a la ley corresponde analizar los parámetros que objetiviza la intención de defraudar, los cuales son la concurrencia del test de artificiosidad y el de razonabilidad económica. La administración tributaria deberá demostrar la verificación de estos elementos para efectuar la recalificación de los actos conforme a su verdadera naturaleza.

---

<sup>18</sup> Esto confirmado por el Tribunal Fiscal en la resolución 06686-4-2004 donde se confirma que la Norma VIII solamente contenía la figura de Simulación.

En esta línea el Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre estos límites en la Resolución 10890-3-2016 admitiendo la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace a un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad se ha llevado a cabo por el contribuyente. De esta manera, por ejemplo, si es que la Administración quiere prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de simulación (en aplicación del primer y último párrafo de la Norma XVI) probando fehacientemente la existencia de la real operación económica que está detrás.

En el caso analizado, la SUNAT sostiene que la transferencia del inmueble ubicado en Tacna no respondió a una verdadera reorganización societaria, sino que, en realidad, encubrió una enajenación sujeta a imposición. En el Resultado del Requerimiento, la Administración concluyó que la operación carecía de sustento económico suficiente y que no cumplía con los elementos mínimos que justifican la aplicación del régimen especial de reorganización. Según su análisis, la contribuyente no acreditó adecuadamente el valor de los activos involucrados ni demostró que la operación formará parte de un proceso genuino de reestructuración empresarial. Por ello, sostuvo que la estructura utilizada generó un ahorro indebido del Impuesto a la Renta.

Si bien la SUNAT no invoca expresamente la Norma XVI en esa parte de su fundamentación, el razonamiento sigue el patrón clásico de un supuesto de simulación: identifica un acto aparente —la reorganización simple— y un acto real —la transferencia onerosa del inmueble—. Con base en ello, concluye que, bajo la cobertura de la reorganización, el contribuyente evitó reconocer la renta generada por la enajenación. Por esa razón incorpora como renta omitida el monto de S/ 6 659 700, señalando que la operación constituía un ejemplo de simulación relativa.

La contribuyente, por su parte, afirma que la Administración vulnera el principio de legalidad al condicionar la validez del negocio jurídico al cumplimiento de supuestos objetivos empresariales que —según sostiene— no forman parte de los requisitos legales de la figura. Argumenta que las reorganizaciones societarias suelen responder a estrategias corporativas amplias y que no puede

calificarse como inválida una operación sólo porque ciertos efectos económicos no se evidencian de manera inmediata. Asimismo, señala que la SUNAT estaría reduciendo una operación societaria válida y eficaz a una simple transferencia gravada, excediendo sus facultades calificadoras y desatendiendo los efectos propios del derecho privado. En esa línea, intenta desplazar la discusión desde la esfera de la elusión hacia la validez civil del acto jurídico, negando la existencia de artificiosidad o impropiedad en los términos propios de la simulación o el fraude a la ley.

Posteriormente, el Tribunal Fiscal desarrolla una recalificación completa del caso bajo la Norma XVI. En primer lugar, confirma que la Administración actuó correctamente al prescindir de la forma jurídica presentada —la reorganización simple— para atender a la realidad económica de la operación. El Tribunal precisa que, desde una perspectiva tributaria, correspondía considerar que la supuesta reorganización no era tal, sino que en esencia se configuró la venta del predio inscrito en la partida correspondiente.

Luego, el Tribunal califica este supuesto como una simulación relativa, señalando que la “realidad jurídica aparente” es la reorganización simple, mientras que la realidad jurídica subyacente es la enajenación del inmueble, tomando como monto del importe el de la revalorización del inmueble, de S/ 6 659 700. Cabe mencionar que el Tribunal menciona que esto se ve confirmado si es que tomamos en cuenta que la recurrente no cumplió con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta (norma que mencionaba los distintos tratamientos de neutralidad que se les da a las reorganizaciones simples)

Finalmente, el Tribunal concluye que la falta de justificación económica y la inmediata enajenación del inmueble por parte de MFH Knits S.A.C. habilitan a la Administración a reconstruir la verdadera operación realizada. Por ello, confirma la procedencia del reparo y la calificación de la operación como venta.

Establecido el marco normativo aplicable y expuestas las posiciones sostenidas tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, corresponde analizar el caso concreto a fin de determinar si los hechos acreditados encajan

en un supuesto de simulación o, por el contrario, configuran un fraude a la ley en los términos previstos por la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Ahora bien, iniciando con el análisis de la figura de la simulación relativa, debe recordarse que esta presupone la coexistencia de dos negocios jurídicos: uno aparente y otro real u oculto, ambos efectivamente celebrados y queridos por las partes desde el inicio. La finalidad de la recalificación en un supuesto de simulación no es reconstruir operaciones hipotéticas ni corregir resultados económicos considerados indeseables, sino exclusivamente “destapar” el negocio jurídico real, dejando sin efectos el acto aparente para permitir que el primero despliegue sus consecuencias jurídicas propias. En tal sentido, el acto aparente cumple una función meramente instrumental, orientada a ocultar el verdadero negocio querido, sin que sus efectos jurídicos sean realmente perseguidos por las partes, más allá del eventual ahorro tributario generado.

Bajo estos criterios, corresponde preguntarse si en el presente caso resulta posible afirmar la existencia de dos negocios jurídicos coexistentes. El Tribunal Fiscal sostiene que, al no cumplirse lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, ello otorgaría sustento a la tesis conforme a la cual la realidad jurídica subyacente sería una enajenación del predio por parte de la recurrente a favor de MFH Knits S.A.C. Sin embargo, dicho razonamiento presenta importantes deficiencias técnicas. En primer lugar, el artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta no constituye una norma imperativa cuyo “incumplimiento” genere, por sí mismo, una infracción o la invalidez del acto jurídico celebrado, sino una norma sustantiva que establece un régimen excepcional de neutralidad tributaria aplicable a determinadas reorganizaciones societarias, condicionado a que la operación responda a la finalidad económica que justifica dicho beneficio. En consecuencia, no resulta técnicamente correcto afirmar que dicha norma pueda ser “incumplida”; lo que corresponde, en todo caso, es concluir que, de no verificarse los supuestos previstos en sus numerales, el régimen de neutralidad deviene inaplicable, reconociéndose la tributación al régimen general, sin que ello implique la existencia de un negocio jurídico distinto ni la configuración automática de un supuesto de simulación.

Asimismo, ni la Administración Tributaria ni el Tribunal Fiscal sustentan de manera suficiente por qué la operación cuestionada debería calificarse como una enajenación entre la recurrente y MFH Knits S.A.C. Para arribar a dicha conclusión habría sido necesario desarrollar un análisis propio de la institución de la enajenación, identificando sus elementos constitutivos —en particular, la existencia de una transferencia onerosa de dominio— y demostrando por qué estos se verificarán en el caso concreto. No obstante, del razonamiento expuesto en la resolución no se desprende la acreditación de tales elementos. En efecto, no se advierte la existencia de una contraprestación económica pactada o percibida por la recurrente, ni la asunción de riesgos económicos propios de un adquirente por parte de MFH Knits S.A.C., ni tampoco la existencia de documentos contractuales, flujos financieros, papeles de trabajo u otros medios probatorios que permitan sostener que la transferencia del inmueble encubrió una compraventa efectivamente celebrada entre dichas partes. La sola circunstancia de que MFH Knits S.A.C. haya recibido el inmueble en el marco de la reorganización no resulta suficiente para afirmar la existencia de una enajenación, en ausencia de los elementos esenciales que caracterizan a dicho negocio jurídico.

En este punto, podría plantearse —al menos de manera teórica— que la operación real u oculta no habría sido una enajenación a favor de MFH Knits S.A.C., sino una compraventa directa del inmueble por parte de Michel y Cía. a favor del Grupo Polo, considerando que fueron finalmente los accionistas de Michel y Cía. quienes transfirieron el bien a dicho tercero, tributando dicha operación como renta de segunda categoría con una tasa del 5%. Sin embargo, sostener esta hipótesis implicaría incurrir en una reconstrucción de negocios jurídicos inexistentes, incompatible con la lógica de la simulación relativa. En efecto, la simulación no supone que el acto aparente y el acto real se produzcan en momentos distintos ni que el negocio oculto surja con posterioridad como consecuencia de decisiones económicas futuras. Por el contrario, exige que ambos negocios coexistan desde el inicio, siendo el acto aparente un mero instrumento destinado a ocultar el acto real efectivamente querido y celebrado en ese mismo momento.

En el caso concreto, la adquisición del inmueble por el Grupo Polo se produjo aproximadamente tres años después de la primera transferencia del bien, como consecuencia de decisiones adoptadas por los accionistas de Michel y Cía. en un contexto temporal distinto. Pretender utilizar dicho resultado posterior para afirmar la existencia de una compraventa real desde el inicio entre Michel y Cía. y el Grupo Polo implicaría desnaturalizar la figura de la simulación, convirtiéndola en una herramienta de reconstrucción ex post de operaciones, cuando su función es exclusivamente revelar negocios jurídicos que se encontraban ocultos desde el momento de su celebración.

En consecuencia, no resulta jurídicamente válido afirmar que la operación encubrió una compraventa real —ya sea a favor de MFH Knits S.A.C. o directamente del Grupo Polo—, pues ello excedería los límites de la simulación relativa y vulneraría el estándar probatorio reforzado que dicha figura exige.

En atención a lo expuesto, y descartada la configuración de un supuesto de simulación relativa, corresponde analizar si los hechos del caso concreto pueden subsumirse dentro de otra de las figuras que responden a un desajuste entre forma y sustancia, como lo es el fraude a la ley. Tal como se ha desarrollado en el marco teórico, el fraude a la ley constituye una figura compleja que incorpora un componente volitivo relevante; el cual va a ser “objetivado” a través de criterios normativos específicos, recogidos en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y desarrollados por el Decreto Supremo N.º 145-2019-EF.

En esta línea la Norma XVI menciona que se configurará fraude a la ley en los negocios que hubiesen permitido una reducción u omisión en el pago de impuesto u obtención de créditos siempre que se presenten de forma concurrente las siguientes circunstancias:

1. Test de razonabilidad económica: que del acto resulten efectos económicos diferentes al ahorro tributario que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propio
2. Test de artificiosidad/propiedad: que los actos efectuados analizados de manera individual o conjunta sean artificiosos o impropios para obtener un resultado

Como punto de partida, corresponde verificar si la aplicación de la norma de cobertura ha generado una reducción de la carga tributaria respecto de aquella que habría correspondido de aplicarse la norma defraudada. En el caso concreto, la norma de cobertura corresponde al numeral 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual otorga neutralidad fiscal a las transferencias de inmuebles realizadas en el contexto de una reorganización simple. Por su parte, la norma defraudada corresponde al régimen general aplicable a la enajenación de inmuebles de propiedad de empresas, conforme al cual la ganancia obtenida califica como renta de tercera categoría, sujeta a la tasa del 29.5%. En consecuencia, resulta evidente que la aplicación del régimen de neutralidad fiscal permitió neutralizar una carga tributaria que habría correspondido bajo el régimen general.

A continuación, corresponde analizar el test de artificiosidad o impropiedad del acto. Si bien, conforme señala el Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, se trata de un concepto jurídico indeterminado, puede entenderse como artificioso aquel acto que, analizado individual o conjuntamente con otros, permite alcanzar un resultado propio de una operación distinta, forzando las instituciones jurídicas y desnaturalizando su función económica. En este mismo sentido, un acto resulta impropio cuando es utilizado con una finalidad diferente a aquella que le es propia o usual conforme a su naturaleza jurídica.

Bajo estos parámetros, resulta necesario examinar si la reorganización simple cuestionada cumplió con la finalidad económica que justifica su reconocimiento como operación neutral desde el punto de vista tributario. Tal como se ha desarrollado anteriormente, la finalidad de una reorganización simple es permitir la continuidad económica del bloque patrimonial transferido y generar un beneficio económico real para la sociedad receptora, integrando dicho bloque a su patrimonio para su explotación o aprovechamiento empresarial. No obstante, en el caso concreto, dicha finalidad no se habría verificado.

En efecto, si bien el inmueble se encontraba arrendado al momento de su transferencia a MFH Knits S.A.C., no se produjo la cesión de la posición contractual como arrendataria a favor de esta última, impidiéndole obtener un beneficio económico derivado de dicho contrato. Recién con posterioridad,

cuando el inmueble fue transferido a Tax Consulting, se procedió a la cesión del contrato de arrendamiento, lo que evidencia que MFH Knits S.A.C. nunca llegó a integrarse económicamente en la explotación del bien transferido. Esta circunstancia resulta especialmente relevante, pues revela la ausencia de continuidad económica del inmueble en cabeza de la sociedad receptora.

Adicionalmente, MFH Knits S.A.C. mantuvo el inmueble en su patrimonio por un período extremadamente breve —aproximadamente diecinueve días—, sin destinarlo a actividad económica alguna ni asignarle una finalidad empresarial concreta. Asimismo, la posterior transferencia del inmueble a Tax Consulting se realizó considerando una variación marginal del precio, equivalente a una ganancia aproximada del 0.6% respecto del valor por el cual MFH Knits S.A.C. había adquirido el bien. Dicho margen resulta insuficiente para sostener que existió una verdadera explotación económica del inmueble o una operación de valorización patrimonial que justifique la reorganización desde una perspectiva empresarial.

Estas circunstancias permiten sostener que, en términos económicos, la operación no produjo efectos reales distintos del ahorro tributario obtenido. En efecto, desde una perspectiva sustancial, es como si la transferencia del inmueble a MFH Knits S.A.C. no hubiera surtido efectos económicos relevantes, en tanto dicha sociedad no logró integrar efectivamente el bien a su patrimonio ni obtener rendimiento alguno durante el breve período en que figuró como titular. La ausencia de cesión del contrato de arrendamiento, la inexistencia de una finalidad económica asignada al inmueble y el corto lapso de permanencia en su patrimonio refuerzan esta conclusión.

En este contexto, también se verifica el del test de razonabilidad económica, pues no se identifican efectos económicos relevantes distintos al ahorro tributario derivados de la operación. Los resultados obtenidos mediante la reorganización son sustancialmente equivalentes a los que se habrían producido de haberse realizado una enajenación directa del inmueble, pero sin asumir la carga tributaria correspondiente al régimen general. Ello evidencia que la reorganización simple habría sido utilizada como un instrumento impropio para

alcanzar un resultado fiscal ajeno a la finalidad que justifica la neutralidad prevista en el artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, el análisis conjunto de los elementos objetivos del caso permite sostener que la operación presenta características compatibles con un supuesto de fraude a la ley, en el que la norma de cobertura estaría constituida por el numeral 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, mientras que la norma defraudada corresponde al régimen general de tributación de las rentas de tercera categoría, sujeto a la tasa del 29.5%.

## **VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES**

La reorganización societaria, incluida la reorganización simple, constituye una técnica de modificación estructural orientada a reordenar patrimonios para optimizar el cumplimiento del objeto social y la operación empresarial. La doctrina societaria citada en el trabajo coincide en que estas figuras no se reducen a un mero traslado patrimonial, sino que buscan permitir la continuidad, reorientación o fortalecimiento del ciclo económico del negocio. En ese marco, la continuidad económica no debe entenderse como un requisito adicional impuesto por la doctrina o por la jurisprudencia, sino como la manifestación práctica de la finalidad que justifica el tratamiento jurídico y tributario diferenciado de las reorganizaciones: la integración efectiva del bloque patrimonial transferido al quehacer empresarial de la sociedad beneficiaria.

Desde la perspectiva tributaria, el artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, incluido su numeral 2, responde a un régimen especial de neutralidad fiscal aplicable a reorganizaciones que, por su naturaleza, no implican una realización económica equiparable a una enajenación. Por ello, no resulta técnicamente correcto plantear que dicho régimen pueda ser “incumplido” en el sentido de una norma imperativa de conducta cuya inobservancia genera invalidez o infracción. Cuando la operación no responde a la finalidad económica que justifica el beneficio, la consecuencia adecuada no es afirmar el incumplimiento del artículo 104, sino cuestionar la aplicabilidad del tratamiento de neutralidad y reconducir la tributación al régimen general que corresponda.

La evolución normativa desde la Norma VIII hacia la Norma XVI evidencia el tránsito hacia una cláusula anti elusiva general que incorpora herramientas conceptualmente diferenciadas: la simulación, prevista en el primer y último párrafo, y el fraude a la ley, recogido en los párrafos segundo a quinto. La simulación, particularmente en su modalidad relativa, exige identificar un acto real, oculto, distinto del declarado, cuya existencia sea susceptible de acreditación fehaciente, permitiendo sustituir el acto aparente por el realmente realizado. El fraude a la ley, en cambio, parte de la existencia de actos reales y válidos, pero cuestiona su utilización instrumental como norma de cobertura para eludir la aplicación de una norma defraudada, verificando concurrentemente los test de artificiosidad o impropiedad y de razonabilidad económica.

En el caso materia de la RTF 06831-10-2022, la operación cumple formalmente con los elementos configurativos de una reorganización simple, en tanto se produjo la segregación de un bloque patrimonial y la recepción de acciones como contraprestación, mediante acuerdos societarios válidamente adoptados. Sin embargo, al contrastar la operación con la finalidad que sustenta la neutralidad tributaria, la continuidad económica no se verifica de manera relevante: el inmueble permaneció un periodo mínimo bajo titularidad de la sociedad beneficiaria, no se incorporó al giro ni generó efectos económicos propios, y, además, la posición jurídica asociada a su explotación mediante arrendamiento no fue asumida por la beneficiaria. Tales circunstancias revelan que la reorganización no operó como una auténtica reorganización empresarial, sino como un tránsito meramente instrumental del activo.

Desde una evaluación integral, la calificación más consistente no es la simulación relativa, sino el fraude a la ley. Ello se debe a que no se identifica un negocio jurídico oculto celebrado por la recurrente que permita sostener la existencia de una enajenación encubierta en su cabeza; tampoco se acredita la presencia de una contraprestación, un precio pactado o elementos probatorios que permitan afirmar que la recurrente realizó efectivamente una venta disfrazada. En cambio, la operación presenta la estructura típica del fraude a la ley: se utiliza el régimen de neutralidad del artículo 104, numeral 2, como norma de cobertura para evitar la aplicación del régimen general de enajenación de inmuebles empresariales grabado con la tasa de 29.5, configurándose la

obtención de una ventaja tributaria sin efectos económicos autónomos distintos del ahorro fiscal. Bajo esta lectura, la cuestión no reside en la falsedad del acto, sino en su empleo impropio y contrario a la finalidad que justifica el beneficio.

En consecuencia, todo indica que este sería un caso de elusión, tratándose de fraude a la ley, la respuesta jurídica no consiste en sustituir el acto realizado ni en reconstruir un negocio jurídico inexistente, sino en desconocer la ventaja tributaria indebidamente obtenida y aplicar la norma que habría correspondido a los actos usuales o propios. Esto implica reconducir la tributación al régimen general aplicable a una enajenación gravada, reconociendo el costo computable pertinente, sin que ello suponga negar la validez civil de la reorganización efectuada. Finalmente, este caso reafirma la importancia de documentar de manera contemporánea la finalidad empresarial y los efectos económicos esperados en reorganizaciones que involucren activos relevantes, pues dicha evidencia resulta determinante para sustentar la aplicación del régimen de neutralidad y, a la vez, para delimitar con claridad el ámbito de intervención de la Norma XVI.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Alchourrón, C. y. (1990). *Limits of Logic and Legal Reasoning*.

Alexy, R. (s.f.). Sobre la ponderación y la subsunción. Una comparación estructural. *Foro Jurídico*, 40–48.

Anguita, C. (2017). Los retos en la aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea. Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Atienza, M. (2016). *Las razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*. Palestra.

Becker, E. (1937). Precisión y evolución del derecho fiscal alemán. *RIV, DIR, FIN, SC F*, 1, 155–165.

Conde Granados, J. (2021). Reorganizaciones empresariales y neutralidad fiscal en el Impuesto a la Renta. Lima: Palestra Editores.

De Pomar, M. (2016). La primacía de la realidad en el Derecho Tributario Peruano: A propósito de la Norma VIII del Código Tributario. *Foro Jurídico*, 225–233.

Donaldson, J. B. (1964). When substance-over-form argument is available to the taxpayer. *Marquette Law Review*, 48, 41–52.

Echaiz Moreno, D., & Echaiz Moreno, S. (2014). La elusión tributaria: Análisis crítico de la actual normatividad y propuestas para una futura reforma. *Derecho & Sociedad*, 43, 151–167.

García Novoa, C. (2004). La Cláusula Antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria. Ediciones Jurídicas y Sociales S. A.

García Novoa, C. (2014). Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusivos en el Derecho Español. *Themis*, 159–169.

García Soto, M. (2017). Reorganización de sociedades y neutralidad tributaria. En: *Revista de Derecho Tributario*, N.º 53. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT).

HIDALGO VILLEGAS Guillermo- Implicancias tributarias de las reorganizaciones societarias de bloques patrimoniales negativos. En: *IPDT XI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario Tema: Incidencia en el impuesto a la renta en las operaciones societarias* Lima: diciembre 2010 pág 188 y 189

Hundskopf Exebio, O. (2014). Las reorganizaciones empresariales y su tratamiento tributario. Lima: Gaceta Jurídica.

Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible*. Abeledo-Perrot.

MacCormick, N. (2018). *Razonamiento Jurídico: Teoría del Derecho*. Palestra.

Mejía, J. M. (2011). La interpretación económica del hecho imponible y las cláusulas antielusivas: A propósito de la Norma VIII del Código Tributario. *Gestión Descentralizada*.

Minuche, E. (2015). El Principio de “realidad económica” en el Derecho Tributario. *CEJ-Américas*, 359–377.

Perú. (1997). Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades. *Diario Oficial El Peruano*.

Perú. (1999). Código Tributario, Decreto Legislativo N.º 813, Norma VIII: Disposiciones sobre simulación y fraude a la ley. *Diario Oficial El Peruano*.

Perú. (1999). Código Tributario, Decreto Legislativo N.º 813, Norma XVI: Disposiciones sobre simulación y fraude a la ley. *Diario Oficial El Peruano*.

Perú. (1999). Decreto Supremo N.º 135-99-EF: Texto Único Ordenado del Código Tributario. *Diario Oficial El Peruano*.

Perú. (2004). Ley N.º 823, Ley del Impuesto a la Renta. *Diario Oficial El Peruano*.

Sotelo, E., Liu, R., & Zuzunaga, F. (2012). Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación. *Ius Et Veritas*, 396–419.

Taristano, A. (2014). El desafío de construir una doctrina antielusión: A propósito de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. En *Tribunal Fiscal: 50 años* (pp. 220–230).



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

**EXPEDIENTE N°** : 12618-2017  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multa  
**PROCEDENCIA** : Arequipa  
**FECHA** : Lima, 19 de setiembre de 2022

**VISTA** la apelación interpuesta por .., con Registro Único de Contribuyente N° .., contra la Resolución de Intendencia N° .. de 21 de julio de 2017, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° .. giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011, Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, y las Resoluciones de Multa N° .. giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que se debe declarar la nulidad del Resultado del Requerimiento N° .. toda vez, que no se le notificaron las páginas 3 a 6 de dicho documento, situación que motiva a que el mismo no pueda ser leído e interpretado de forma lógica, por lo que dicho documento no cumple con los requisitos fundamentales de validez del acto administrativo con relación al objeto, finalidad y motivación; asimismo, agrega, que el citado documento no fue recibido por personal calificado que pueda dar cuenta de la falta de las citadas páginas, por lo que el 19 de enero de 2017, presentó un escrito solicitando el envío de las páginas faltantes, el mismo que fue atendido por la Administración pero con fecha posterior.

Que añade, que al no haberse notificado la totalidad del anotado documento, de conformidad con lo señalado en los artículos 8 y 10 del Reglamento de Fiscalización, el Requerimiento N° .. no está cerrado, por lo que es procedimentalmente incorrecto que se hayan emitido los valores impugnados, los que a su vez son nulos, puesto que no cumplen con el requisito fundamental de validez del acto administrativo, tal como lo es la motivación, además, de que no cumplen con los requisitos señalados en el artículo 77 de Código Tributario, situación que vulnera su derecho de defensa.

Que manifiesta que al momento de resolverse su apelación se debe efectuar un análisis exhaustivo, puesto que, la notificación del resultado del requerimiento incompleto le imposibilita efectuar un análisis adecuado de los argumentos y conclusiones que expone Administración, esto es, en el sentido que los argumentos esgrimidos por la misma se desarrollan de forma consecutiva, siendo que, no resulta arreglado a ley que en la resolución apelada se haya señalado que es incoherente que por tres páginas no se haya podido interpretar bien el resultado de la fiscalización, puesto que, la incorrecta notificación conlleva a la incorrecta motivación de las resoluciones de determinación y de multa. Invoca el criterio expuesto en la Resolución N° .. y el Informe N° ..

Que respecto al reparo por depreciación de activos fijos que no habría sido acreditado ni sustentado su valor de adquisición ni su correspondiente ingreso al activo de la empresa, indica que la Administración debe tener en cuenta que las tasaciones constituyen pruebas fehacientes del valor de los bienes y mejoras incorporadas, siendo que, si bien se le requirió exhibir el sustento documentario del informe pericial de la valuación de los bienes de capital con la finalidad de sustentar el valor de lo bienes revaluados en la





# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

reorganización de sociedades efectuada el 26 de octubre de 2004, dicha información debió ser requerida al señor [redacted] quien fue el perito que efectuó la valuación de los bienes, debido a que no era parte del servicio que dicho profesional le entregue los documentos que soportan su trabajo, por lo que no se le puede requerir documentación que no tiene, ni requerir información que corresponde a ejercicios prescritos por lo que debe tenerse en cuenta la Casación recaída en el Expediente N° [redacted], e invoca el criterio expuesto en las Resoluciones N° [redacted]

[redacted] así como en los Informes N° [redacted] y la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional dentro del Expediente N° [redacted]

Que con relación al reparo efectuado a la liquidación de compra emitida, indica que al no habersele notificado las páginas 3 a 6 del mencionado Resultado del Requerimiento N° [redacted] le resulta imposible contradecir los argumentos de la Administración. Asimismo, respecto del reparo por la transferencia del inmueble ubicado en la ciudad de Tacna, señala que una reorganización societaria es una operación compleja motivada por múltiples circunstancias y con objetivos variados, siendo que, dicha complejidad y diversidad radica en la imposibilidad de supeditar o condicionar la validez del negocio jurídico (la reorganización simple), al cumplimiento de los objetivos perseguidos por las sociedades involucradas, por lo que pensar de forma distinta equivaldría a desconocer la validez de una reorganización societaria en caso el objetivo perseguido no llegara a cumplirse por una causa no imputable a las sociedades intervinientes o dentro de un plazo determinado. Añade, que SUNAT incorporó en la determinación de la renta neta imponible la suma de S/ 6 659 700,00 como consecuencia del reparo a la reorganización simple, no obstante, se debió determinar en primer lugar la renta bruta conforme con lo señalado en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta. Invoca el criterio expuesto en la Resolución N° [redacted]

Que menciona que cumplió con acreditar la causalidad de los gastos efectuados por concepto de: i) Asesoría y consultoría de producción, y ii) Asesoría y compra de materia prima, servicios que fueron brindados por los señores Aldo Fussotto, y Michael Michell Standford, así como los gastos contenidos en los comprobantes de pago emitidos por [redacted] los cuales fueron producto del destacamiento del trabajador [redacted], y de la factura emitida por la Universidad ESAN girada por concepto del pago de la maestría del trabajador [redacted], así como de la provisión de la cobranza dudosa de la deuda de Alpacas [redacted]. Agrega, que el objeto del servicio de asistencia técnica de [redacted] consistió en obtener una técnica que proporcione estudios especializados de economía y marketing, por lo que carece de sentido lo alegado por la Administración en cuanto señala que el servicio no tiene naturaleza de asistencia técnica; siendo que, respecto a la donación efectuada cumplió con los requisitos señalados en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Invoca el criterio expuesto en la Resolución N° [redacted] e Informe N° [redacted]

Que finalmente indica que, al haber demostrado la casualidad de todos los gastos, corresponde que de conformidad con lo señalado en el artículo 38 del Código Tributario, se efectúe la devolución de lo indebidamente pagado.

Que por su parte, la Administración señala que inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización, dentro del cual emitió y notificó la Carta de Presentación N° [redacted] así como emitió diversos requerimientos mediante los cuales solicitó información y documentación relativa al Impuesto a la Renta del año 2011 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011 (fiscalización definitiva), habiendo efectuado reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011 y la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011; asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que considera que carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que se ha afectado la motivación de los valores impugnados y su derecho de defensa, dado que, de la constancia de notificación



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

del Resultado del Requerimiento N° se verifica que dicho documento y sus anexos le fueron notificados de forma completa el 26 de diciembre de 2016 en su domicilio fiscal, sin mediar observaciones por parte de aquella al citado documento, siendo, además, que los valores reclamados cumplen con los requisitos señalados en el artículo 77 del Código Tributario.

Que, en el presente caso, se tiene que mediante Carta N° (foja 11484) y el Requerimiento N° (foja 11421), la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del año 2011 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011.

Que asimismo, durante el mencionado procedimiento se emitieron los Requerimientos N° (fojas 11399 y 11400), (foja 11395), (fojas 11390 y 11391), (foja 11268) y (fojas 11261), mediante los cuales la Administración solicitó la exhibición y/o presentación de diversa información y/o documentación relacionada con la fiscalización iniciada por los mencionados impuestos y periodos.

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió los siguientes valores:

- ❖ Resolución de Determinación N° (fojas 11718 a 17721), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, debido a que la Administración reparó lo siguiente: a. La Liquidación de Compra emitida a contribuyente que tiene RUC y sin cumplir requisitos legales, detallada en el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° ; b. La depreciación de los activos detallados en el Anexo N° 7 del Resultado del Requerimiento N° , debido a que no se sustentó el valor de adquisición y/o construcción de los mismos; c. La Transferencia del inmueble ubicado en Tacna a favor MFH, según el punto 14 del Resultado del Requerimiento N° y. d. La depreciación deducida indebidamente al ser parte de operaciones de retro arrendamiento financiero que no corresponde ser deducida según el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N°
- ❖ Resolución de Determinación N° (fojas 11716 y 11717), girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011.
- ❖ Resoluciones de Determinación N° (fojas 11722 a 11734), emitidas por la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, al haberse determinado reparos a las facturas detalladas en los Anexos N° 01 y 02 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 11361 y 11362).
- ❖ Resoluciones de Determinación N° (fojas 11735 a 11747), giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011.
- ❖ Resoluciones de Multa N° (fojas 11712 a 11715), emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011.

Que en tal sentido, es materia de controversia determinar si los referidos valores se encuentran conformes a ley, no obstante, previamente resulta necesario analizar las nulidades deducidas por la recurrente en su recurso de apelación.

<sup>1</sup> Conforme se indica a foja 11722.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

## I. Análisis de las Nulidades Alegadas

### 1. Respecto al procedimiento de fiscalización

Que en este extremo, la recurrente señala que se debe declarar la nulidad del procedimiento de fiscalización, toda vez, que no se le notificaron las páginas 3 a 6 del del Resultado del Requerimiento N° situación que motiva a que el mismo no pueda ser leído e interpretado de forma lógica, y al no habersele notificado la totalidad del anotado documento, de conformidad con lo señalado en los artículos 8 y 10 del Reglamento de Fiscalización, se tiene que el Requerimiento N° no fue debidamente cerrado, situación que vulnera su derecho de defensa. Invoca el Informe N°

Que artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, señalaba que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que puede modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el artículo 62 del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, prevé que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el numeral 1 de dicho artículo establece que la Administración dispone de la facultad discrecional para exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes, b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad, y c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que el numeral 5 del artículo 87 del mismo código, establece que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial, permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que conforme con el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que el artículo 2 del Reglamento de Fiscalización aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF<sup>2</sup>, establece que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas, los cuales debían contener los siguientes datos mínimos: a) Nombre o razón social del sujeto fiscalizado, b) Domicilio fiscal, c) RUC, d) Número del documento, e) Fecha, f) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, g) Objeto o contenido del documento y h) La firma del trabajador de la SUNAT competente.

<sup>2</sup> Publicado el 23 de octubre de 2012.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

Agrega el citado artículo que la notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario

Que asimismo, el artículo 4 del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo Nº 207-2012-EF, señala que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario. Asimismo, el acápite i) del segundo párrafo del referido artículo señala que el requerimiento, además de lo establecido en el artículo 2, deberá indicar el lugar y la fecha en que el sujeto fiscalizado deberá cumplir con dicha obligación.

Que el artículo 6 de la referida norma, establece que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento, siendo que también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de éstas.

Que el artículo 8 del citado reglamento, modificado por los Decretos Supremo Nº 207-2012-EF y 049-2016-EF, dispone que el Requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente:

- a) Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho Requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento.

Si el día señalado para la exhibición y/o presentación el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderán, en dicho día, iniciados los plazos a que se refieren los artículos 61 y 62-A del Código Tributario según sea el caso, siempre que el Sujeto Fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la SUNAT le comunique mediante Carta. En esta última fecha, se deberá realizar el cierre del Requerimiento.

En el caso que en el primer requerimiento se indique que la presentación y/o exhibición debe realizarse en las oficinas de la SUNAT, el agente fiscalizador podrá realizar el cierre del citado requerimiento hasta el séptimo día hábil siguiente a la fecha señalada para cumplir con la presentación y/o exhibición, sea que ésta se realice ante el mencionado agente o ingresando la documentación en la unidad de recepción documental de la oficina de la SUNAT correspondiente. De existir prórroga, el agente fiscalizador tendrá similar plazo máximo para el cierre del requerimiento. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido en la fecha señalada en este requerimiento, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento.

- b) En los demás Requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento.

Que el artículo 10 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, precisa que el Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que de las normas anteriormente glosadas, se aprecia que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales, mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, y en sus resultados, deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que sustentan los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa que se emitan como consecuencia de dicho procedimiento de fiscalización. Así también, el requerimiento, así como su resultado, deberán contener los requisitos previstos en el citado Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.

Que en las Resoluciones N° \_\_\_\_\_ y este Tribunal ha señalado que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que en rigor sustentan los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que los contribuyentes tendrán expedito su derecho de interponer el recurso impugnatorio respectivo, en el que no sólo se ventilarán los fundamentos en los que se sustenta la determinación, constituidos por la calificación a la que ésta se refiere, sino cualquier reparo o sanción derivada de ésta, de modo que se encuentra debidamente protegido su derecho de defensa.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06403-4-2013 se ha establecido que durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, entre otros, con la finalidad de formar su opinión definitiva sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos que les asisten a los contribuyentes.

Que en la Resolución N° \_\_\_\_\_ este Tribunal ha señalado que la facultad de fiscalización de la Administración se materializa con la notificación de los actos administrativos que constan en instrumentos o documentos (requerimientos), que efectúa la citada entidad a los deudores tributarios a través de los cuales se le solicita la exhibición de sus libros, registros contables o cualquier otra documentación que considere necesaria a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Que el artículo 103 del Código Tributario, establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que por su parte el numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444<sup>3-4</sup>, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; y a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable.

<sup>3</sup> Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de acuerdo con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que señala que en lo no previsto por este código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

<sup>4</sup> Similar redacción ha sido recogida en el numeral 1.2 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

Que conforme con el artículo 3 de la misma ley, el objeto o contenido y la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Que los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 del artículo 6 de la citada ley, prevén que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, y que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del referido acto, y que no son admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez y, por tanto, su omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes

Que, de acuerdo con lo indicado en los considerandos precedentes, la Administración mediante Carta N° (foja 11484) y el Requerimiento N° (foja 11421), notificados en el domicilio fiscal<sup>5</sup> de la recurrente el 31 de enero de 2013<sup>6</sup> (fojas 11422 y 11485), la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del año 2011 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011.

Que con Requerimiento N° y Anexos N° 01 al 10 (fojas 11379 a 11391), notificado con arreglo a ley el 4 de setiembre de 2014<sup>7</sup> (foja 11392), la Administración requirió a la recurrente para que cumpla con presentar diversa documentación y/o información contable y tributaria vinculada con el Impuesto a la Renta del año 2011 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011; el mismo que fue atendido por la recurrente mediante los escritos del 20 y 24 de octubre de 2014 y 11 de setiembre de 2015 (fojas 10168 a 10173, 10730 a 10733, 10767 a 10769 y 10832 a 10843).

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° y anexos (fojas 11270 a 11375), la Administración dio cuenta del escrito y de la documentación presentada por la recurrente, siendo que, de una revisión a su cargo de notificación que obra a foja 11376, se advierte que dicho documento fue notificado en el domicilio fiscal<sup>8</sup> de la recurrente el 26 de diciembre de 2016 mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, no advirtiéndose que la citada persona haya consignado y/o dejado constancia en el citado cargo de que faltaran las páginas 3 a 6 del citado requerimiento<sup>9</sup>, por lo que no resulta atendible el alegato de la recurrente en sentido contrario.

<sup>5</sup> Ubicado en Av. Jacinto Ibañez N° 436, Z.I Parque Industrial, Arequipa, el mismo que concuerda con el detallado en el Comprobante de Información Registrada (CIR) que obra a foja 12098.

<sup>6</sup> De conformidad con lo señalado en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, dado que, en dichas constancias de notificación se han consignado el nombre y firma de la persona que recibió dichos documentos.

<sup>7</sup> Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

<sup>8</sup> Ubicado en Av. Jacinto Ibañez N° 436, Z.I Parque Industrial, Arequipa; el mismo que concuerda con el señalado en el Comprobante de Información Registrada que obra a fojas 12098.

<sup>9</sup> Páginas que obran a fojas 11373/vuelta, 11373, 11374/vuelta y 11374.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

Que en tal sentido, al haber quedado acreditado que la Administración cumplió con notificar a la recurrente la totalidad del citado Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y anexos, se aprecia que dicho documento cumple con los requisitos de validez del acto administrativo con relación al objeto, finalidad y motivación. Asimismo, cabe indicar que dicho documento se encuentra debidamente motivado, puesto que, la Administración dio cuenta de la documentación y de los escritos presentados por la recurrente, habiendo dejado constancia de su evaluación y consignó las razones por las que consideraba válido efectuar las observaciones efectuadas, señalando la base legal respectiva, fundamentando su procedencia y cuantía, de lo que se aprecia que dicho resultado del mencionado requerimiento se encuentra motivado, y conforme se apreciará a detalle en el análisis efectuado por esta instancia en el numeral II de la presente resolución sobre los reparos cuestionados por la recurrente; por lo que, no es amparable la nulidad alegada por la recurrente.

Que respecto al Informe N° \_\_\_\_\_ debe indicarse que no es vinculante para este Tribunal, siendo, además, que en dicho informe se mencionó entre otros, a los requisitos de validez del acto administrativo, los que han sido observados por la Administración al momento de emitir y notificar el referido Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ tal como ha sido analizado precedentemente<sup>10</sup>.

## 2. Nulidades alegadas sobre los valores impugnados

Que en este extremo, la recurrente alega que se debe declarar la nulidad de los valores impugnados, puesto que, estos no se encuentran debidamente motivados e incumplen con los requisitos señalados en el artículo 77 de Código Tributario, toda vez, que no se le notificó la totalidad del precitado Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, situación que vulnera su derecho de defensa, e invoca la Resolución N° \_\_\_\_\_

Que el artículo 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que el artículo 77 del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1113, señala que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario, 2. El tributo y el período al que corresponda, 3. La base imponible, 4. La tasa, 5. La cuantía del tributo y sus intereses, 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, siendo que tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados, y que tratándose de resoluciones de multa contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que por su parte el numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444<sup>11,12</sup>, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; y a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable.

<sup>10</sup> La recurrente afirma que el Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ no cumple con los requisitos de validez del acto administrativo con relación al objeto, finalidad y motivación, al no habersele notificado las páginas 3 a 6 de dicho documento; sin embargo, tal afirmación no ha sido acreditada en autos.

<sup>11</sup> Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de acuerdo con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que señala que en lo no previsto por este código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

<sup>12</sup> Similar redacción ha sido recogida en el numeral 1.2 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

Que conforme con el artículo 3 de la misma ley, el objeto o contenido y la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Que los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 del artículo 6 de la citada ley, prevén que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, y que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del referido acto, y que no son admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que de una revisión a las Resolución de Determinación N°

y sus anexos<sup>13</sup> (fojas 11716 a 11734), se aprecia que fueron emitidas cumpliendo los requisitos establecidos por el artículo 77 del Código Tributario, toda vez, que señalan los fundamentos y disposiciones que las amparan, los motivos que corresponden a los reparos efectuados, la base legal correspondiente, y que fueron emitidas como resultado de un procedimiento de fiscalización definitivo; en ese sentido, contrariamente a lo señalado por la recurrente, en los mencionados valores se consignan las razones y fundamentos que los sustentan a través de los anexos que forman parte integrante de dichos actos, y también haciendo referencia al procedimiento de fiscalización y los requerimientos y sus resultados, siendo que, esto último también es una forma de motivar los actos administrativos según lo expuesto precedentemente, por lo que se encuentran debidamente motivadas, y por ende, lo alegado por la recurrente carece de sustento, así como la nulidad invocada sobre el particular, más aun teniendo en cuenta, que del análisis anteriormente efectuado se tiene que el Resultado del Requerimiento N° fue notificado en su totalidad; por lo que no se ha vulnerado el derecho de defensa de la recurrente<sup>14</sup>.

Que asimismo, en cuanto a las Resoluciones de Multa N° y anexos (fojas 11712 a 11715), se advierte que fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, contienen los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7 del anotado artículo 77, y han hecho referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses, tal como lo dispone dicho artículo.

Que con relación al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11888-5-2007, no resulta aplicable al presente caso, debido a que versa sobre un supuesto de hecho distinto al caso de autos, dado que, en aquella se analizó una resolución de determinación que no cumplía con el requisito previsto por el numeral 7) del artículo 77 del Código Tributario<sup>15</sup>, no obstante, de acuerdo con lo señalado anteriormente las resoluciones de determinación impugnadas en el presente procedimiento cumplen con los requisitos establecidos en el precitado artículo 77 del referido código. En ese sentido, se procederá a emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia.

<sup>13</sup> Nótese que las Resoluciones de Determinación N°

(fojas 11735 a 11747), fueron giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, las mismas que fueron giradas por el monto de S/. 0.00 y no contienen reparo alguno.

<sup>14</sup> Asimismo, cabe anotar que la recurrente al haber interpuesto los respectivos recursos de reclamación y de apelación, ha ejercido su derecho de defensa, no habiendo vulneración alguna a este derecho.

<sup>15</sup> En la mencionada Resolución N° este Tribunal señaló que la resolución impugnada en dicho procedimiento no especificaba las características verificadas del predio ni su respectiva valorización, sobre la cual se liquidó dicha base imponible y el tributo, concluyendo que no se cumplía con el requisito previsto por el numeral 7) del artículo 77° del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

## II. Análisis de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 - Resolución de Determinación N°

Que de la revisión a la Resolución de Determinación N° [redacted] y Anexos N° 01 a 03 (fojas 11718 a 17721), se advierte que fue emitida por Impuesto a la Renta del año 2011, debido a que la Administración efectuó los siguientes reparos: a. La Liquidación de Compra emitida a contribuyente que tiene RUC y sin cumplir requisitos legales, detallada en el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° [redacted]; b. La depreciación de los activos detallados en los Anexos N° 7 del Resultado del Requerimiento N° [redacted], debido a que no se sustentó el valor de adquisición y/o construcción de los mismos; c. La Transferencia del inmueble ubicado en Tacna a favor MFH, según el punto 14 del Resultado del Requerimiento N° [redacted]; y, d. La depreciación deducida indebidamente al ser parte de operaciones de retro arrendamiento financiero que no corresponde ser deducida según el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [redacted].

### 1. Reparo a la adquisición realizada con Liquidación de Compra

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° [redacted] (foja 11719), se observa que la Administración formuló reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por la suma de S/ 402 059,00 correspondiente a la adquisición realizada con Liquidación de Compra, dado que, dicho documento no cumple con los requisitos de ley, puesto que, fue emitido por un contribuyente que cuenta con RUC y con la condición de domicilio de no habido desde marzo de 2011, indicando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros y sustentándose en el Requerimiento N° [redacted] y su resultado.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° [redacted] (foja 11391) notificado de acuerdo a ley 4 de setiembre de 2014 (foja 11392), la Administración requirió a la recurrente para que presente el sustento de la operación contenida en la Liquidación de Compra 630 N° 000933 (foja 10754), emitida por la suma de S/ 402 059,00, detallada en el Anexo N° 01 del citado documento (foja 11389<sup>16</sup>).

Que con escritos del 20 de octubre de 2014 y 11 de setiembre de 2015 (fojas 10757 a 10759, 10767 a 10769 y 10833 a 10843), la recurrente dio respuesta a lo solicitado en el mencionado Requerimiento N° [redacted], habiendo indicado que<sup>17</sup>: "El Sr. [redacted], con RUC N° [redacted], figuraba en la página Web con baja de oficio el 30 de junio de 2011, por lo tanto, emitió Liquidación de Compra, a efectos de adquirir Fibra de Alpaca, observando lo señalado en el Informe 221-2007-SUNAT. (...)". Además, señaló<sup>18</sup> que de la consulta realizada el año 2011 a la página Web de la SUNAT verificó que la citada persona no tenía RUC conforme se aprecia del anexo adjunto a dicho escrito (foja 10752), en el que se indica que solo había un contribuyente con RUC N° [redacted] y de nombre [redacted], por lo que actuó con buena fe y una debida diligencia.

Que de la revisión del Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (fojas 11374 y 11375) notificado conforme a ley el 26 de diciembre de 2016 (foja 11376), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente en atención al referido requerimiento, e indicó<sup>19</sup>: " (...) Por todo lo expuesto, se repara la Liquidación de Compra 630 N° [redacted] por haber sido emitida por un contribuyente que sí contaba con su respectivo número de RUC y que por tanto no se habría encontrado imposibilitado de otorgar sus respectivos comprobantes de pago, por no cumplir con los requisitos mínimos establecidos al no consignar el lugar donde se realiza la compra ni el dato adicional que permita precisar su ubicación y por no acreditar que los medios de pago utilizados hayan sido cobrados a través de los extractos bancarios de la contribuyente que no fueron exhibidos".

<sup>16</sup> En el rubro "Leyenda" del citado Anexo N° 01 al Requerimiento N° [redacted] (fojas 11389/vuelta y 11389), se indicó en el numeral "3": "Contribuyente tiene número de RUC, no corresponde emitir Liquidación de Compra".

<sup>17</sup> A foja 10842.

<sup>18</sup> A fojas 10767 a 10769.

<sup>19</sup> A foja 11374.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley.

Que el inciso j) del artículo 44 de la referida ley dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de otro lado, el artículo 20 de la anotada ley, modificada por Decreto Legislativo N° 979<sup>20</sup>, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, agregando que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose como tal, al costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que con relación a la aplicación del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, este Tribunal ha señalado en reiterada jurisprudencia, como las Resoluciones N° entre otras, que antes de la modificación efectuada mediante el Decreto Legislativo N° 1112<sup>21</sup>, en ningún extremo de dicha norma se estableció que para efecto del Impuesto a la Renta, el costo de adquisición, costo de producción o valor de ingreso al patrimonio, debían estar sustentados en comprobantes de pago, emitidos de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que la Administración no podía reparar el costo por este motivo.

Que en el inciso 1.3 del numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 176-2006-SUNAT<sup>22</sup>, dispone que las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos se encuentran obligados a emitir liquidación de compra por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC. Mediante Resolución de Superintendencia se podrán establecer otros casos en los que se deba emitir liquidación de compra.

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 12098), esta tiene como actividad económica principal la "Fab. Otros Prod. Textiles NEOP" y, como actividad económica secundaria, la venta minorista de productos textiles y calzado. En el Informe General de Fiscalización (foja 11467/vuelta), la Administración precisa que la recurrente se dedica principalmente a la fabricación de hilados y tops.

Que en ese sentido, resulta razonable que la recurrente haya requerido de la compra de Fibra de Alpaca (Blanca extrafina y Color extrafina), conforme se detalla en la mencionada Liquidación de Compra 630 N° (foja 10754), para llevar a cabo su actividad económica.

Que si bien en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 11374 y 11375), la Administración mantuvo el reparo formulado a la citada Liquidación de Compra 630 N° (foja 10754), debido a que dicho documento habría sido emitido a un contribuyente que tiene número de RUC, además

<sup>20</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 15 marzo 2007.

<sup>21</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2013.

<sup>22</sup> Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 21 octubre 2006.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

de no cumplir con otros requisitos señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, cabe precisar que la Administración no detalla si la adquisición objeto de reparo constituye gasto o costo para efectos tributarios, lo que es relevante para establecer las normas aplicables, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el citado reparo, y teniendo en cuenta que la Administración no cuestiona la fehaciencia de la citada adquisición ni su vinculación con la generación de renta gravada, ni la falta de sustento de ésta, corresponde levantarlo y consecuentemente revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente con relación al reparo analizado.

## **2. Reparos a la depreciación no sustentada**

Que de los puntos 2 y 4 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 11719), se observa que la Administración formuló reparos a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por: i) La depreciación de los activos detallados en el Anexo N° 7 del Resultado del Requerimiento N° , debido a que no se sustentó el valor de adquisición y/o construcción de los mismos, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados; y, ii) La depreciación deducida indebidamente al ser parte de operaciones de retro arrendamiento financiero que no corresponde ser deducida según el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N°

Que el artículo 38 del citado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en la ley.

Que agrega el citado artículo que las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

Que el artículo 41 de la ley en referencia, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1112<sup>23</sup>, establecía que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que de conformidad con el citado artículo 41 de la ley en referencia, en el caso de costos posteriores se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) Se entiende por:
  - (i) Costos iniciales: A los costos de adquisición, producción o construcción, o al valor de ingreso al patrimonio, incurridos con anterioridad al inicio de la afectación del bien a la generación de rentas gravadas.
  - (ii) Costos posteriores: A los costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, de conformidad con lo dispuesto en las normas contables, se deban reconocer como costo.

<sup>23</sup> Publicado el 29 de junio de 2012.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

- b) El porcentaje anual de depreciación o el porcentaje máximo de depreciación, según corresponda a edificios o construcciones u otro tipo de bienes, se aplicará sobre el resultado de sumar los costos posteriores con los costos iniciales, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.
- c) El importe resultante de lo dispuesto en el literal anterior será el monto deducible o el máximo deducible en cada ejercicio gravable, según corresponda, salvo que en el último ejercicio el importe deducible sea mayor que el valor del bien que quede por depreciar, en cuyo caso se deducirá este último.

Que agrega el citado artículo que, en los casos de bienes importados no se admitirá, salvo prueba en contrario, un costo superior al que resulte de adicionar al precio ex fábrica vigente en el lugar de origen, los gastos a que se refiere el inciso 1) del artículo 20. No integrarán el valor depreciable, las comisiones reconocidas a entidades con las que se guarde vinculación que hubieran actuado como intermediarios en la operación de compra, a menos que se pruebe la efectiva prestación de los servicios y la comisión no exceda de la que usualmente se hubiera reconocido a terceros independientes al adquirente.

Que el inciso l) del artículo 44 de la referida Ley del Impuesto a la Renta, establece que **no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, el monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de revaluaciones voluntarias de los activos sea con motivo de una reorganización de empresas o sociedades o fuera de estos actos, salvo lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 104 de la ley, modificado por la presente norma.**

Que agrega el citado inciso l), que lo dispuesto en el párrafo anterior también resulta de aplicación a los bienes que hubieran sido revaluados como producto de una reorganización y que luego vuelvan a ser transferidos en reorganizaciones posteriores.

Que según el artículo 103 de la Ley del Impuesto a la Renta, **la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión**, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el reglamento.

Que el artículo 104 de la referida Ley establece que **tratándose de reorganización de sociedades o empresas las partes intervinientes podrán optar**, en forma excluyente, por cualquiera de los siguientes regímenes:

1. **Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable** determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias **estará gravado con el Impuesto a la Renta. En este caso, los bienes transferidos, así como los del adquirente, tendrán como costo computable el valor al que fueron revaluados.**
2. Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias no estará gravado con el Impuesto a la Renta, siempre que no se distribuya. En este caso, el mayor valor atribuido con motivo de la revaluación voluntaria no tendrá efecto tributario. En tal sentido, no será considerado para efecto de determinar el costo computable de los bienes ni su depreciación.
3. En caso que las sociedades o empresas no acordarán la revaluación voluntaria de sus activos, los bienes transferidos tendrán para la adquirente el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder de la transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación a que se refiere el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias. En este caso no resultará de aplicación lo dispuesto en el Artículo 32 de la presente Ley.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

Que agrega el citado artículo que el valor depreciable y la vida útil de los bienes transferidos por reorganización de sociedades o empresas en cualquiera de las modalidades previstas en este artículo, serán determinados conforme lo establezca el Reglamento.

Que el inciso a) del artículo 65 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 122-94-EF<sup>24</sup>, establece que para efecto de lo dispuesto en el Capítulo XIII de la Ley, se entiende como reorganización de sociedades o empresas, entre otras, a la reorganización por fusión bajo cualquiera de las dos (2) formas previstas en el artículo 344 de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades.

Que el artículo 68 del citado Reglamento establece que **las empresas o sociedades que se reorganicen y opten por el régimen previsto en el numeral 1 del Artículo 104 de la Ley, deberán pagar el Impuesto por las revaluaciones efectuadas**, siempre que las referidas empresas o sociedades se extingan. La determinación y pago del Impuesto se realizará por cada una de las empresas que se extinga, conforme a lo dispuesto en el numeral 4, inciso d) del Artículo 49 del Reglamento.

Que el artículo 69 del referido reglamento regula el valor depreciable de los bienes y establece que las sociedades o empresas que se reorganicen tendrán en cuenta lo siguiente:

- a) **Aquellas que optaran por el régimen previsto en el numeral 1 del artículo 104 de la Ley, deberán considerar como valor depreciable de los bienes el valor revaluado menos la depreciación acumulada, cuando corresponda. Dichos bienes serán considerados nuevos y se les aplicará lo dispuesto en el Artículo 22 del Reglamento.**
- b) Aquellas que optaran por el régimen previsto en el numeral 2 o en el numeral 3 del Artículo 104 de la Ley, deberán considerar como valor depreciable de los bienes que hubieran sido transferidos por reorganización, los mismos que hubieran correspondido en poder del transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias.

Que el artículo 70 del citado reglamento regula las cuentas de control y establece que los contribuyentes que hubieren optado por acogerse a los regímenes previstos en los numerales 1 ó 2 del artículo 104 de la Ley, deberán mantener en cuentas separadas del activo lo siguiente:

- a) El valor histórico y su ajuste por inflación respectivo.
- b) El mayor valor atribuido a los activos fijos.
- c) Las cuentas de depreciación serán independientes de cada uno de los conceptos antes indicados.

Que agrega el referido artículo 70 que, a tal efecto, el control permanente de activos a que se refiere el inciso f) del Artículo 22 del Reglamento deberá mantener dicha diferencia.

Que este Tribunal en la Resolución N° 04225-9-2019 del 7 de mayo de 2019 señaló: "Que para determinar la depreciación tributaria deducible (...) se debía sustentar el valor que tenía el activo fijo antes de la fusión, es decir, cuando aún pertenecía a las sociedades fusionadas, para cuyo fin resultaba necesario establecer el valor histórico, la depreciación acumulada y el saldo de vida útil tributaria de los bienes en cabeza de las referidas sociedades. Que a efectos de acreditar el valor histórico de los bienes era preciso verificar los documentos obtenidos o elaborados por las sociedades antes de la fusión, tales como comprobantes de pago de las adquisiciones de bienes, contratos de compraventa, registros de control de activo fijo, Libro de Inventarios y Balances, entre otros, los que no han sido aportados por la recurrente".

<sup>24</sup> Modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

Que asimismo, en la Resolución Nº \_\_\_\_\_, este Tribunal señaló, sobre la obligación de conservar los comprobantes de pago de las adquisiciones de los bienes –que incluye los activos fijos–, que de conformidad con el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario, los deudores tributarios están obligados a conservar los libros y registros, llevados en sistema manual o mecanizado, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas mientras el tributo no esté prescrito; indicándose además, que de conformidad con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03709-1-2006, la obligación de los contribuyentes de conservar la información y documentación contable correspondiente a tributos respecto de los cuales no haya prescrito la facultad de determinación de la Administración, incluye la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado pero que guarden una relación directa, lógica y temporal con la determinación de la obligación tributaria no prescrita.

Que obra a foja 11150 copia del Asiento B00020 de la Partida Registral Nº \_\_\_\_\_, expedida por la Zona Registral Nº XII, Sede Arequipa de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP, en la que se indica que por escritura pública del 20 de diciembre de 2004 otorgada por el notario Carlos E. Gómez De La Torre y en cumplimiento del acuerdo de la junta general de accionistas celebrada el 26 de octubre de 2004, se acordó por unanimidad, la fusión de las sociedades denominadas \_\_\_\_\_ inscrita en la partida \_\_\_\_\_, la cual será absorbida en su totalidad por \_\_\_\_\_.

## **2.1. Reparación al monto de la depreciación como consecuencia de revaluación voluntaria de los activos**

Que del Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº \_\_\_\_\_ (foja 11719), se observa que la Administración formuló reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, a la depreciación de los activos detallados en el Anexo Nº 7 del Resultado del Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ debido a que no se sustentó el valor de los activos revaluados<sup>25</sup>, indicando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros y sustentándose en los Requerimientos Nº \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ y sus resultados.

Que respecto del reparo efectuado a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por la depreciación de los activos detallados en el Anexo Nº 7 del Resultado del Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ (fojas 11349 a 11359), se verifica de los recursos de reclamación y de apelación (fojas 11758 a 11779 y 12057 a 12078), que la recurrente no impugnó el reparo efectuado a la depreciación de los activos denominados: "Obras Civiles Edificio Puente Bolivar" (Código 6028); "Adiciones Edificio Principal - A Vucetich" (Código 78); "Adiciones Edificio Principal - A Vucetich" (Código 79); "Culminación Edificio Peinado" (Código 108); "Ampliación Planta Jacinto Ibañez" (Código 115); "Lavadora Petriec MC Naught, 5 Tinajas, Montaje" (Código 3712); "Lavadora Petriec MC Naught 2 (GPROPIOS)" (Código 4589); "Frotador Vertical 16 Bobinas Schulemb FMV41 S-6628" (Código 6085); "Continua 800 Huso 2 frentes - Gaudino FBP 260 OG2003" (Código 6086); y, "Conera 52 Cab. MCA Savio M-Orion L Serie 341.008.04" (Código 6087)<sup>27</sup>; por lo que, la depreciación reparada respecto de los citados activos no es materia de grado ante la presente instancia, en la que sólo se emitirá pronunciamiento sobre los reparos relacionados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por la depreciación de los activos detallados en el Anexo Nº 7<sup>28</sup>, denominados: "Carda 1A Octir Serie 28709.1 año 1970 (revaluado)" (Código 4924); "Carda 2B Octir Serie 28709 año 1970 (revaluado)" (Código 4925); "Carda 6F THIBEAU Serie 12245 año 1980 (revaluado)" (Código 4929); "Carda 7G Octir Serie 34357 año 1980 (revaluado)" (Código 4930); y, "Carda 8H Octir Serie 30315 año 1980

<sup>25</sup> Que corresponde a la recurrente.

<sup>26</sup> Tal como se indica a fojas 11248 y 11719.

<sup>27</sup> De la revisión de los recursos de reclamación y de apelación presentados por la recurrente (fojas 11758 a 11779 y 12057 a 12078), se verifica que no expone respecto de los reparos a la depreciación de los citados bienes argumento alguno de hecho ni derecho.

<sup>28</sup> Detallados a fojas 11349 a 11351.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

(revaluado)" (Código 4931), los cuales sí fueron impugnados por la recurrente en los citados recursos, en los que expuso los fundamentos de hecho y de derecho que sustentaron sus recursos<sup>29</sup>.

Que mediante el Punto 9 del Requerimiento N° (foja 11391/vuelta) notificado de acuerdo a ley el 4 de setiembre de 2014 (foja 11392), la Administración solicitó a la recurrente para que cumpla con exhibir la documentación que sustenta la adquisición, las mejoras, revaluaciones y tasaciones y cualquier otro documento que sustente el valor de los siguientes bienes: "Carda 1A Octir Serie 28709.1 año 1970 (revaluado)" (Código 4924); "Carda 2B Octir Serie 28709 año 1970 (revaluado)" (Código 4925); "Carda 6F THIBEAU Serie 12245 año 1980 (revaluado)" (Código 4929); "Carda 7G Octir Serie 34357 año 1980 (revaluado)" (Código 4930); y, "Carda 8H Octir Serie 30315 año 1980 (revaluado)" (Código 4931), tal como se aprecia en el Anexo N° 07 del citado requerimiento (foja 11383).

Que en el citado Anexo N° 07 al Requerimiento N° (foja 11383), la Administración detalló lo siguiente:

**Cuadro N° 01**

Descripción del Activo	Fecha	Vida Útil	%	Descuento	Periodo	Valor Inicial	Mes anterior	Depre - activo	Meses Periodo	Deprec - Periodo	Deprec. Total	Costo Libros
<b>Activo 4924:</b> Carda 1A Octir Serie 28709.1 año 1970 (revaluado)	2004-10	120	10%	Maquinaria y equipos - Revaluado	201112	835,905.95	74.00	562,544.38	12.00	83,590.60	646,134.98	189,770.98
<b>Activo 4925:</b> Carda 2B Octir Serie 28709 año 1970 (revaluado)	2004-10	120	10%	Maquinaria y equipos - Revaluado	201112	835,905.95	74.00	562,544.38	12.00	83,590.60	646,134.98	189,770.98
<b>Activo 4929:</b> Carda 6F THIBEAU Serie 12245 año 1980 (revaluado)	2004-10	120	10%	Maquinaria y equipos - Revaluado	201112	775,045.06	74.00	477,944.48	12.00	77,504.51	555,448.99	219,596.07
<b>Activo 4930:</b> Carda 7G Octir Serie 34357 año 1980 (revaluado)	2004-10	120	10%	Maquinaria y equipos - Revaluado	201112	1,401,527.24	74.00	864,205.24	12.00	140,152.72	1,004,357.96	397,169.28
<b>Activo 4931:</b> Carda 8H Octir Serie 30315 año 1980 (revaluado)	2004-10	120	10%	Maquinaria y equipos - Revaluado	201112	835,905.95	74.00	515,475.37	12.00	83,590.60	599,065.97	236,839.99

Que en atención al citado Punto 9 del precitado Requerimiento N° con escritos del 20 y 24 de octubre y 14 de noviembre de 2014 (fojas 10730 a 10733, y 10832 a 10843), la recurrente dio respuesta a lo solicitado, y afirma que presenta copias de las facturas y/o boletas que sustentan el valor de adquisición de los bienes objeto de reparo; asimismo, indica que algunos activos corresponden a proyectos de montaje de maquinaria, por los que adjunta facturas y análisis de su contenido.

Que de la revisión del Punto 9 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 11372 y 11373) notificado conforme a ley el 26 de diciembre de 2016 (foja 11376), la Administración dio cuenta

<sup>29</sup> Lo que además se advierte a foja 11356.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

del escrito y documentación presentada por la recurrente en atención al referido requerimiento, e indicó<sup>30</sup> que la recurrente si bien presentó extensa documentación, no sustentó el valor de adquisición de activos fijos<sup>31</sup> detallados en el Cuadro N° 01 de la presente resolución<sup>32</sup>.

Que en el citado Anexo N° 07 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 11349 a 11351), la Administración efectuó el siguiente detalle:

**Cuadro N° 02**

Activo	Descripción del Activo	Observación	Monto Reparado
4924	Carda 1A Octir Serie 28709.1 año 1970 (revaluado)	La fecha que aparece en el Registro de Activos es la fecha de revaluación. Ver Resultado de Requerimiento N°	83,590.60
4925	Carda 2B Octir Serie 28709 año 1970 (revaluado)	La fecha que aparece en el Registro de Activos es la fecha de revaluación. Ver Resultado de Requerimiento N°	83,590.60
4929	Carda 6F THIBEAU Serie 12245 año 1980 (revaluado)	La fecha que aparece en el Registro de Activos es la fecha de revaluación. Ver Resultado de Requerimiento N°	77,504.51
4930	Carda 7G Octir Serie 34357 año 1980 (revaluado)	La fecha que aparece en el Registro de Activos es la fecha de revaluación. Ver Resultado de Requerimiento N°	140,152.72
4931	Carda 8H Octir Serie 30315 año 1980 (revaluado)	La fecha que aparece en el Registro de Activos es la fecha de revaluación. Ver Resultado de Requerimiento N°	83,590.60

Que posteriormente, en el Punto 1 del Requerimiento N° y Anexo N° 01 (foja 11260 y 11261) notificado de acuerdo a ley 25 de julio de 2015 (foja 11262), la Administración señaló<sup>33</sup>: *"Respecto del Anexo N° 01 adjunto al presente requerimiento en el que se detalla las cardas que fueron revaluadas para el proceso de Fusión por Absorción el 26 de octubre de 2004 y que durante el periodo requerido, esto es el ejercicio gravable 2011, se encuentran depreciadas, se solicita exhibir el sustento documentario del Informe sobre Valuación de Bienes de Capital Maquinaria Textil que fuera entregado por ustedes para sustentar el valor de lo bienes revaluados, detallados en el Anexo mencionado líneas arriba. Para estos efectos, se requiere el sustento documentario de las pruebas, análisis, cálculos realizados, cotizaciones, proformas, determinación del valor actual, del valor similar nuevo, del grado de operatividad determinado de la maquinaria, o de cualquier otra metodología debidamente sustentada que pudiera haber sido aplicada en el citado Informe, así como la determinación de la vida útil de las cardas mencionadas y de los programas de mantenimiento preventivo que se menciona que la empresa ejecuta estrictamente y que incluye la reparación general (OVERHAUL) cada año, según lo señalado en el Informe citado, hechos que le permiten al tasador determinar el nuevo valor a las cardas revaluadas"*.

Que en el citado Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 11260), la Administración detalló lo siguiente:

<sup>30</sup> A fojas 11372 y 11373/vuelta.

<sup>31</sup> Tal como se indica a fojas 11349 a 11351.

<sup>32</sup> Según el Anexo N° 07 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 11349 a 11351)

<sup>33</sup> Foja 11261.

<sup>34</sup> Si bien en este anexo también se hace referencia a las Cardas con Código 4926, 4927 y 4928, el análisis del reparo efectuado a dichos bienes se hará en el numeral 2.2 del numeral II de la presente resolución.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

**Cuadro N° 03**

Código Nuevo según contribuyente	Concepto	Código Antiguo según contribuyente	Serie	Cta. Contable	Valor Pericial en dólares
4924	Carda 1A	147	28709.1	363101	251,778.90
4925	Carda 2B	172	28709.0	363101	251,778.90
4929	Carda 6F	167	12245	363101	251,778.90
4930	Carda 7G	461	34357	363101	420,884.11
4931	Carda 8H	455	30315	363101	251,778.90

Que en atención al precitado Requerimiento N° con escrito del 7 de agosto de 2015 (fojas 12251 a 11257), la recurrente dio respuesta a lo solicitado, y señaló que el sustento documentario del Informe Pericial presentado, le pertenece al perito externo contratado quien en base a sus conocimientos especializados efectuó la valuación correspondiente, en ese sentido, dicha información debe ser solicitada al citado perito, señor César Málaga Ramos, ingeniero mecánico electricista con CIP N° 27964, profesional que efectuó la citada revaluación, de conformidad con la facultad con la que cuenta la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto por el artículo 62 del Código Tributario. Asimismo, indicó, que toda vez que las operaciones de revaluación se efectuaron el año 2004, se le está solicitando información de periodos prescritos, lo que no se encuentra arreglado a ley.

Que de la revisión al Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 01 (fojas 11247 a 11249) notificado conforme a ley el 26 de diciembre de 2016 (foja 11250) se aprecia que la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente en atención al referido requerimiento, e indicó que la elaboración del Informe Técnico de Tasación, debió realizarse con la información y documentación proporcionada por la recurrente, con la finalidad de que se proceda a determinar el valor de tasación, tal es así que en el mismo informe se consignó que se tomó en consideración para la valuación de la maquinaria, los programas de mantenimiento preventivo que se ejecutan periódica y estrictamente, que incluyen la reparación general (OVERHAUL) cada año, y las condiciones operativas a la fecha de tasación, por lo que la información requerida se enmarca dentro de las facultades previstas por el artículo 62 el Código Tributario. Asimismo, señaló que es obligación de los contribuyentes conservar documentación e información contable y tributaria correspondiente a tributos que no hayan prescrito, por lo que la información solicitada y/o requerida se encuentra arreglada a ley, por lo que desconoció el monto considerado como depreciación. Además, la Administración consideró que según el artículo I.10 del Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú, el informe de tasación emitido por el perito tasador debe contener: 1. La memoria descriptiva; 2. La Valuación; y, 3. Anexos en los que se debe consignar fotografías, cálculos, cotizaciones, entre otros, que sustenten el valor de las revaluaciones; sin embargo, el informe presentado por la recurrente no contiene los citados anexos.

Que en el citado Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 11247), la Administración efectuó el siguiente detalle:

**Cuadro N° 04**

Código Nuevo según Contr.	Concepto	Valor Adquisición US\$.	Asiento o Registro de la Compra	Fecha de Activación del Bien	Año de Fabricación según perito	Valor contable a la fecha de Revaluación	Cta Contable	Valor Pericial US\$	Valor Pericial S/	Deprec. Según Registro de Activos	Reparo
4924	Carda 1A	No exhibe	No exhibe	No exhibe	1970	0.01	363101	251,778.90	835,905.95	83,590.60	83,590.60
4925	Carda 2B	155,300.00	No exhibe	No exhibe	1970	0.01	363101	251,778.90	835,905.95	83,590.60	83,590.60
4929	Carda 6F	231,474.38	No exhibe	No exhibe	1980	0.00	363101	251,778.90	835,905.95	77,504.51	77,504.51
4930	Carda 7G	81,500.00	No exhibe	No exhibe	1980	0.08	333101	420,884.11	1,397,335.25	140,152.72	140,152.72
4931	Carda 8H	69,800.00	No exhibe	No exhibe	1972	0.01	363101	251,778.90	835,905.95	83,590.60	83,590.60



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

Que tal como se indicó anteriormente, mediante el Punto 9 del Requerimiento N° (foja 11391/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente para que cumpla con exhibir la documentación que sustenta la adquisición, las mejoras, revaluaciones y tasaciones y cualquier otro documento que sustente el valor, entre otros, de los bienes: "Carda 1A Octir Serie 28709.1 año 1970 (revaluado)" (Código 4924); "Carda 2B Octir Serie 28709 año 1970 (revaluado)" (Código 4925); "Carda 6F THIBEAU Serie 12245 año 1980 (revaluado)" (Código 4929); "Carda 7G Octir Serie 34357 año 1980 (revaluado)" (Código 4930); y, "Carda 8H Octir Serie 30315 año 1980 (revaluado)" (Código 4931), tal como se aprecia en el Anexo N° 07 del citado requerimiento (foja 11383).

Que asimismo, mediante el precitado Requerimiento N° y Anexo N° 01 (foja 11260 y 11261), la Administración solicitó a la recurrente para que cumpla con exhibir el sustento documental del Informe sobre valuación de Bienes de Capital Maquinaria Textil, el cual fue presentado con la finalidad de sustentar el valor de los bienes revaluados, requiriéndole a su vez, el sustento documental de las pruebas, análisis, cálculos realizados, cotizaciones, proformas, determinación del valor actual, del valor similar nuevo, del grado de operatividad determinado de la maquinaria, o de cualquier otra metodología debidamente sustentada que pudiera haber sido aplicada en el citado Informe, así como la determinación de la vida útil de las cardas mencionadas y de los programas de mantenimiento preventivo que se menciona que la empresa realiza.

Que en atención al citado Punto 9 del precitado Requerimiento N° con escritos del 20 y 24 de octubre y 14 de noviembre de 2014 (fojas 10730 a 10733, y 10832 a 10843), la recurrente dio respuesta a lo solicitado, habiendo adjuntado diversa documentación<sup>35</sup> que obra a fojas 881 a 1022. Siendo que, con escrito del 7 de agosto de 2015 (fojas 11251 a 11256), presentado en respuesta al Requerimiento N° , la recurrente señaló que el sustento documental del Informe Pericial presentado, le pertenece al perito externo contratado quien en base a sus conocimientos especializados efectuó la valuación correspondiente, en ese sentido, dicha información debe ser solicitada al citado perito, señor , ingeniero mecánico electricista con CIP N° profesional que efectuó la citada revaluación, de conformidad con la facultad con la que cuenta la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto por el artículo 62 del Código Tributario. Asimismo, indicó, que toda vez que las operaciones de revaluación se efectuaron el año 2004, se le está solicitando información de periodos prescritos, lo que no se encuentra arreglado a ley.

Que con la finalidad de acreditar la depreciación efectuada en el ejercicio 2011 de los bienes detallados en los Cuadros N° 1 y 4 de la presente resolución, en específico a efectos de sustentar el valor de los bienes determinados como consecuencia de una revaluación voluntaria de activos realizada en octubre de 2004, al amparo del numeral 1 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente adjuntó copia del documento denominado: "Informe Sobre Valuación de Bienes Capital Maquinaria Textil" emitido el 25 de octubre de 2004 por Cesar Málaga Ramos, ingeniero mecánico electricista Registro CIP N° (fojas 1003 a 1007<sup>36</sup>), en el que se consigna que el informe se realiza por "Revaluación de activos fijos para Reorganización de Sociedades: Fusión por Absorción" y se detalla que "en el proceso de industrialización de la fibra de lana se utiliza maquinaria que transforma la floca de lana en mecha continua; a esta maquinaria se le denomina Cardas (...)". Además, en el citado informe se describe las partes principales

<sup>35</sup> Como son: 1. Libro Diario Auxiliar, el Registro de Bienes del Control del Activo Fijo, Libro de Activo Fijo en los se registran los bienes objeto de reparo con su valor revaluado; 2. Declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, 3. Facturas N° 1037/72 de 6 de noviembre de 1972, 219 de 24 de noviembre de 1994, 674 de 22 de octubre de 1979 y 833/78 emitida el 13 de octubre de 1978; 4. Resolución Directoral N° 065-2014-VIVIENDA-DNC de 21 de marzo de 2014 mediante la cual se renueva por un (1) año más la adscripción de Cesar Julián Málaga Ramos en el Registro de Peritos y Supervisores Adscritos del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento; 5. Constancia de Inscripción y Habilitación emitida el 21 de febrero de 2014 por la SBS, en la que se indica que Cesar Julián Málaga Ramos de profesión ingeniero electricista está inscrito como perito valuador desde el 7 de marzo de 2014 al 7 de marzo de 2015; 6. Informe de Valuación de Bienes de Capital; y, 7. Informes sobre Peritaje de Verificación de la Carda 8H Código de Activo N° 4931, de la Carda 7G Código de Activo N° 4930, de la Carda 6F Código de Activo N° 4929, de la Carda 2B Código de Activo N° 4925; y, de la Carda 1A Código de Activo N° 4924 emitidos el 12 de enero 2015.

<sup>36</sup> Téngase en cuenta, que este mismo informe obra a fojas 888 a 892, 915 a 919, 943 a 947 y 975 a 979.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

de las citadas máquinas y se señala que las Cardas N° 1A, 2B, 6F, 7G y 8H, tienen un estado actual "Regular Operativa con Desgaste Normal por USO", "Regular Parada por Reparación General", "Regular Operativa con Desgaste Normal por USO", "Regular Operativa con Desgaste Normal por USO" y "Regular Operativa con Desgaste Normal por USO" respectivamente, la mayoría con una vida útil probable de 10 años, a excepción de la Carda 7G, a la que le consigna una vida útil probable de 21 años.

Que además en la parte correspondiente a la "Valuación" del citado informe se consigna que se ha seguido el Reglamento Nacional de Tasaciones aprobado por Resolución Ministerial N° y que se ha tenido en cuenta "el estado actual de la maquinaria y los programas de mantenimiento preventivo que se ejecutan periódicamente y las condiciones operativas a la fecha", asimismo, se ha considerado que el valor similar a nuevo considera como precio actual cotizado para una carda nueva el importe de USD \$ 822 039,25, concluyendo como valor de tasación para cada uno de los citados bienes el detallado en el Cuadro N° 4 de la presente resolución.

Que finalmente como observaciones y conclusiones, en el citado informe se indica que: 1. Para el cálculo del valor actual se ha asumido un grado de operatividad (GO) del 80% en base a que la mayoría de los repuestos utilizados en el mantenimiento preventivo y/o reparación general son adquiridos o fabricados en el mercado local a un costo bajo en relación a la posible importación y en comparación al valor de las guarniciones rígidas que son repuestos o herramientas de importación; 2. Asimismo, se ha asumido una vida útil promedio de 35 años en consideración a que la empresa tiene programas de mantenimiento preventivo que se ejecutan estrictamente y que incluye la reparación general (OVERHAUL) cada año, lo que garantiza buenas condiciones operativas de las máquinas; y, 3. En consecuencia por el estado actual y las condiciones operativas se justifica y corresponde una revaluación de cada una de las cardas a precio real actual.

Que como se ha expuesto precedentemente, y se verifica del Asiento B00020 de la Partida Registral N° (foja 11150), expedida por la Zona Registral N° XII, Sede Arequipa de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP, por escritura pública del 20 de diciembre de 2004 otorgada por el notario Carlos E. Gómez De La Torre y en cumplimiento del acuerdo de la junta general de accionistas celebrada el 26 de octubre de 2004, se acordó por unanimidad, la fusión de las sociedades denominadas inscrita en la partida 1191346, la cual será absorbida en su totalidad, por

Que de lo actuado no se aprecia que la Administración cuestione que las sociedades que fueron objeto de la citada fusión cumplieran con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos que la revaluación voluntaria de los bienes materia de reorganización societaria tenga efectos tributarios, es decir, no se aprecia que la Administración cuestione que la diferencia entre el mayor valor pactado para los activos (como consecuencia de la revaluación) y el costo computable de éstos se hubiera gravado con el Impuesto a la Renta, tal como lo dispone el citado artículo, lo que facultaría a que los bienes transferidos, así como los del adquirente, tengan como costo computable el valor al que fueron revaluados.

Que al respecto se aprecia del Libro Diario Auxiliar al 31 de octubre de 2004, que la recurrente contabiliza como "Excedente de Revaluación" la suma de la "Maquinaria y Equipo" la suma de S/ 6 791 295,44 (foja 905), suma que considera en la Casilla "otros" del rubro "Adiciones"<sup>37</sup> de su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (foja 893).

Que en efecto, de lo expuesto sólo se aprecia que la Administración cuestiona el "Informe Sobre Valuación de Bienes Capital Maquinaria Textil" presentado por la recurrente; sin embargo, no sustenta en base al

<sup>37</sup> Que corresponde a la recurrente.

<sup>38</sup> La recurrente consigna en su declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, un "Total de Adiciones" ascendentes a S/ 9 111 747,00.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta cuál debía ser el valor revaluado de los bienes observados, además si el mayor valor revaluado de los activos se afectó al Impuesto a la Renta, según el citado numeral 1 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente si estaría facultada para considerar como costo computable el valor al que fueron revaluados los bienes que fueron parte de la citada reorganización de sociedades. Aspecto, que no ha sido cuestionado ni analizado por la Administración, incluso no se aprecia de autos que la Administración haya objetado el cumplimiento de alguna de las normas que regulan la reorganización de sociedades para efectos del Impuesto a la Renta, las cuales han sido citadas en la presente resolución, ni se aprecia que la Administración haya cuestionado la fehaciencia de la reorganización societaria en la que participó la recurrente, esto es la fusión por absorción de la sociedad denominada

Que además, se aprecia que la recurrente a efectos de sustentar la revaluación de los bienes objeto de reparo, también presentó copias: 1. Registro de Activos Fijos al 31 de diciembre de 2011 (fojas 885 a 887, 912 a 914, 940 a 942, 972 a 974 y 1000 a 1002); 2. Registro de Activos Fijos Ajustados al 31 de octubre de 2004 (fojas 903, 904, 931, 932, 963, 964, 991, 992, 1018 y 1019); 3. Libro Diario Auxiliar al 31 de octubre de 2004 (fojas 905, 906, 933, 934, 965, 966, 993, 994, 1020 y 1021); 4. Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del año 2004 (fojas 893 a 901, 921 a 929, 953 a 961, 981 a 989 y 1009 a 1017); 5. "Resumen de Cardas Revaluadas según artículo 104 numeral 1 de la Ley del Impuesto a la Renta – Acuerdo Junta General de Accionistas del 26 de octubre de 2004" (fojas 902, 930, 962 y 990); 6. Informes denominados: "Informe Sobre Peritaje de Verificación de Carda 1A Código Activo N° 4924", "Informe Sobre Peritaje de Verificación de Carda 2B Código Activo N° 4925", "Informe Sobre Peritaje de Verificación de Carda 6F Código Activo N° 4929", "Informe Sobre Peritaje de Verificación de Carda 7G Código Activo N° 4930", e "Informe Sobre Peritaje de Verificación de Carda 8H Código Activo N° 4931" (fojas 881 a 884, 908 a 911, 936 a 939, 968 a 971 y 996 a 999); y, 7. Facturas N° 838/78, 674, 1037/72 y 219 del 6 de noviembre de 1972, 13 de octubre de 1978, 22 de octubre de 1979 y 24 de noviembre de 1994, emitidas por las empresas Octir S.P.A y N Schulumberger Et, y LANIMPORT (fojas 920, 951, 980 y 1008).

Que en tal sentido, considerando que la recurrente si presentó documentación sobre la revaluación voluntaria de los activos que son materia de reparo, revaluación que se originó en una reorganización societaria que se acogió al numeral 1 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta y debido a que no se aprecia de autos que la Administración haya objetado el cumplimiento de lo dispuesto en las normas del Impuesto a la Renta referidas a la reorganización de sociedades, ni que el mayor valor revaluado no cumpla con lo dispuesto por el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, se concluye que el reparo analizado no se encuentra debidamente sustentado; por lo que, corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente sobre el presente reparo.

## **2.2. Reparó al monto de la depreciación deducida al ser parte de operaciones de retro arrendamiento financiero**

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 11719), se observa que la Administración formuló reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por la suma de S/ 211 119,74, a la depreciación deducida al no haber sido sustentada<sup>39</sup> respecto de los activos detallados en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° indicando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros y sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

<sup>39</sup> Tal como se indica a fojas 11248 y 11248/vuelta.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

Que en el Punto 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y Anexo N° 01 (foja 11260 y 11261) notificado de acuerdo a ley 25 de julio de 2015 (foja 11262), la Administración señaló<sup>40</sup>: *“Respecto del Anexo N° 01 adjunto al presente requerimiento en el que se detalla las cardas que fueron revaluadas para el proceso de Fusión por Absorción el 26 de octubre de 2004 y que durante el periodo requerido, esto es el ejercicio gravable 2011, se encuentran depreciadas, se solicita exhibir el sustento documentario del Informe sobre Valuación de Bienes de Capital Maquinaria Textil que fuera entregado por ustedes para sustentar el valor de lo bienes revaluados, detallados en el Anexo mencionado líneas arriba. Para estos efectos, se requiere el sustento documentario de las pruebas, análisis, cálculos realizados, cotizaciones, proformas, determinación del valor actual, del valor similar nuevo, del grado de operatividad determinado de la maquinaria, o de cualquier otra metodología debidamente sustentada que pudiera haber sido aplicada en el citado Informe, así como la determinación de la vida útil de las cardas mencionadas y de los programas de mantenimiento preventivo que se menciona que la empresa ejecuta estrictamente y que incluye la reparación general (OVERHAUL) cada año, según lo señalado en el Informe citado, hechos que le permite al tasador determinar el nuevo valor a las cardas revaluadas”*.

Que en el citado Anexo al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (foja 11260), la Administración detalló lo siguiente:

**Cuadro N° 05**

Código Nuevo según contribuyente	Concepto	Código Antiguo según contribuyente	Serie	Cta. Contable	Valor Pericial en dólares
4926	Carda 3C	562	12267.1	333101	251,778.90
4927	Carda 4D	567	12377	333101	251,778.90
4928	Carda 5E	551	12267.0	333101	251,778.90

Que en atención al precitado Requerimiento N° \_\_\_\_\_ con escrito del 7 de agosto de 2015 (fojas 11251 a 11256), la recurrente dio respuesta a lo solicitado, y señaló que el sustento documentario del Informe Pericial presentado, le pertenece al perito externo contratado quien en base a sus conocimientos especializados efectuó la valuación correspondiente, en ese sentido, dicha información debe ser solicitada al citado perito, señor \_\_\_\_\_ ingeniero mecánico electricista con CIP N° \_\_\_\_\_, profesional que efectuó la citada revaluación, de conformidad con la facultad con la que cuenta la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto por el artículo 62 del Código Tributario. Asimismo, indicó, que toda vez que las operaciones de revaluación se efectuaron el año 2004, se le está solicitando información de periodos prescritos, lo que no se encuentra arreglado a ley.

Que de la revisión al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y Anexo N° 01 (fojas 11247 a 11249) notificado conforme a ley el 26 de diciembre de 2016 (foja 11250), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente en atención al referido requerimiento, e indicó que para la elaboración del Informe Técnico de Tasación, debió realizarse con la información y documentación proporcionada por la recurrente, con la finalidad de que se proceda a determinar el valor de tasación, tal es así que en el mismo informe se consignó que se tomó en consideración para la valuación de la maquinaria, los programas de mantenimiento preventivo que se ejecutan periódica y estrictamente, que incluyen la reparación general (OVERHAUL) cada año, y las condiciones operativas a la fecha de tasación, por lo que la información requerida se enmarca dentro de las facultades previstas por el artículo 62 el Código Tributario. Asimismo, señaló que es obligación de los contribuyentes conservar documentación e información contable y tributaria correspondiente a tributos que no hayan prescrito, por lo que la información solicitada y/o requerida se encuentra arreglada a ley. **Además, indicó que las Cardas con Código N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ no se**

<sup>40</sup> Foja 11261.

<sup>41</sup> Si bien en este anexo también se detallan las Cardas identificadas con Código N° \_\_\_\_\_; no obstante, estas no han sido reparadas en el Punto 4 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, dado que, este reparo asciende a S/ 211 119,74; monto que corresponde al reparo efectuado a la depreciación de las Cardas identificadas con Código N° \_\_\_\_\_, tal como se aprecia a foja 11247.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

encuentran registradas en el Registro de Activos, pero se encuentran consideradas como deducciones en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011.

Que en el citado Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 11247), la Administración efectuó el siguiente detalle:

Cuadro N° 06

Código Nuevo según Contri.	Concepto	Valor Adquisición US\$	Asiento o Registro de la Compra	Año de Fabricación según perito	Valor contable a la fecha de Revaluación	Cta Contable	Valor Pericial US\$	Valor Pericial S/	Deprec. Según Registro de Activos	Reparo
4926	Carda 3C		No exhibe	1980	111,344.34	333101	251,778.90	835,905.95		72,456.16
4927	Carda 4D		No exhibe	1980	111,344.34	333101	251,778.90	835,905.95		72,456.16
4928	Carda 5E		No exhibe	1980	173,831.76	333101	251,778.90	835,905.95		66,207.42
<b>Total</b>										<b>211,119.74</b>

Que tal como se indicó anteriormente, mediante el precitado Requerimiento N° y Anexo N° 01 (foja 11260 y 11261), la Administración solicitó a la recurrente para que cumpla con exhibir el sustento documentario del Informe sobre valuación de Bienes de Capital Maquinaria Textil, el cual fue presentado con la finalidad de sustentar el valor de los bienes revaluados, requiriéndole a su vez, el sustento documentario de las pruebas, análisis, cálculos realizados, cotizaciones, proformas, determinación del valor actual, del valor similar nuevo, del grado de operatividad determinado de la maquinaria, o de cualquier otra metodología debidamente sustentada que pudiera haber sido aplicada en el citado Informe, así como la determinación de la vida útil de las cardas mencionadas y de los programas de mantenimiento preventivo que se citan en el referido informe pericial.

Que en atención al citado Requerimiento N° con escrito del 7 de agosto de 2015 (fojas 11251 a 11256), la recurrente señaló que el sustento documentario del Informe Pericial presentado, le pertenece al perito externo contratado quien en base a sus conocimientos especializados efectuó la valuación correspondiente, en ese sentido, dicha información debe ser solicitada al citado perito, señor César Málaga Ramos, ingeniero mecánico electricista con CIP N° profesional que efectuó la citada revaluación, de conformidad con la facultad con la que cuenta la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto por el artículo 62 del Código Tributario. Asimismo, indicó, que toda vez que las operaciones de revaluación se efectuaron el año 2004, se le está solicitando información de periodos prescritos, lo que no se encuentra arreglado a ley.

Que como se ha expuesto precedentemente, y se verifica del Asiento B00020 de la Partida Registral N° (foja 11150), expedida por la Zona Registral N° XII, Sede Arequipa de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP, por escritura pública del 20 de diciembre de 2004 otorgada por el notario y en cumplimiento del acuerdo de la junta general de accionistas celebrada el 26 de octubre de 2004, se acordó por unanimidad, la fusión de las sociedades denominadas inscrita en la partida, la cual será absorbida en su totalidad, por

Que de lo actuado no se aprecia que la Administración cuestione que las sociedades que fueron objeto de la citada fusión cumplieran con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos que la revaluación voluntaria de los bienes materia de reorganización societaria tenga efectos tributarios, es decir, no se aprecia que la Administración cuestione que la diferencia entre el mayor valor pactado para los activos (como consecuencia de la revaluación) y el costo computable de éstos se hubiera gravado con el Impuesto a la Renta, tal como lo dispone el citado artículo, lo que facultaría a que

<sup>42</sup> Que corresponde a la recurrente.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

los bienes transferidos, así como los del adquirente, tengan como costo computable el valor al que fueron revaluados.

Que al respecto se aprecia del Libro Diario Auxiliar al 31 de octubre de 2004, que la recurrente contabiliza como "Excedente de Revaluación" la suma de la "Maquinaria y Equipo" la suma de S/ 6 791 295,44 (foja 905), suma que considera en la Casilla "otros" del rubro "Adiciones"<sup>43</sup> de su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (foja 893).

Que en efecto, de lo expuesto sólo se aprecia que la Administración cuestiona el "Informe Sobre Valuación de Bienes Capital Maquinaria Textil" presentado por la recurrente; sin embargo, no sustenta en base al artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta cuál debía ser el valor revaluado de los bienes observados, además si el mayor valor revaluado de los activos se afectó al Impuesto a la Renta, según el citado numeral 1 del artículo 104 del Código Tributario, la recurrente sí estaría facultada para considerar como costo computable el valor al que fueron revaluados los bienes que fueron parte de la citada reorganización de sociedades. Aspecto, que no ha sido cuestionado ni analizado por la Administración, incluso no se aprecia de autos que la Administración haya objetado el cumplimiento de alguna de las normas que regulan la reorganización de sociedades para efectos del Impuesto a la Renta, las cuales han sido citadas en la presente resolución, ni se aprecia que la Administración haya cuestionado la fehaciencia de la reorganización societaria en la que participó la recurrente, esto es la fusión por absorción de la sociedad denominada

Que del "Informe Sobre Valuación de Bienes Capital Maquinaria Textil" del 25 de octubre de 2004 (fojas 1003 a 1007<sup>44</sup>), mediante el cual se efectuó la valorización entre otros, de las Cardas 3C, 4D y 5E (fojas 1005 y 1006/vuelta)<sup>45</sup> se aprecia que considera por cada una de las citadas cardas un valor de tasación ascendente a USD \$ 251 778,90, un estado actual de "Regular, operativa con desgaste normal por uso" y una vida útil promedio de 10 años.

Que además, se aprecia que la recurrente a efectos de sustentar la revaluación de los bienes objeto de reparo, también presentó copias: 1. Registro de Activos Fijos Ajustados al 31 de octubre de 2004 (foja 991); 2. Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del año 2004 (fojas 893 a 901, 921 a 929, 953 a 961, 981 a 989 y 1009 a 1017); y, 3. Documentos denominados "Resumen de Cardas Revaluadas según artículo 104 numeral 1 de la Ley del Impuesto a la Renta – Acuerdo Junta General de Accionistas del 26 de octubre de 2004" (fojas 902, 930, 962 y 990).

Que en tal sentido, considerando que la recurrente sí presentó documentación sobre la revaluación voluntaria de los activos que son materia de reparo, revaluación que se originó en una reorganización societaria que se acogió al numeral 1 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta y debido a que no se aprecia de autos que la Administración haya objetado el cumplimiento de lo dispuesto en las normas del Impuesto a la Renta referidas a la reorganización de sociedades, ni que el mayor valor revaluado no cumpla con lo dispuesto por el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, se concluye que el reparo analizado no se encuentra debidamente sustentado; por lo que, corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que respecto a la observación de la Administración referida a que las Cardas con Código N° no se encuentran registradas en el Registro de Activos, pero se encuentran consideradas como deducciones en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011, debe indicarse que ésta observación se efectuó recién en el Resultado del Requerimiento N° pese a que no fue solicitada en el requerimiento, y teniendo en cuenta que no se solicitó a la recurrente

<sup>43</sup> La recurrente consigna en su declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, un "Total de Adiciones" ascendentes a S/ 9 111 747,00.

<sup>44</sup> Téngase en cuenta, que este mismo informe obra a fojas 888 a 892, 915 a 919, 943 a 947 y 975 a 979.

<sup>45</sup> Las cuales corresponden a las Cardas con Código N° tal como se advierte del Cuadro N° 6 de la presente resolución.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

que desvirtúe tal observación, para que ejerza su derecho de defensa, se concluye que este extremo del reparo no se encuentra debidamente sustentado.

Que estando al sentido del fallo no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente sobre el presente reparo.

### 3. Reparos a la Transferencia del inmueble ubicado en Tacna a favor de

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 11719), se observa que la Administración formuló reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por la suma de S/ 6 659 700,00, al considerar que califica como venta la transferencia del inmueble ubicado en Tacna a favor efectuada mediante una reorganización simple mediante la cual se aportó el mencionado inmueble<sup>46</sup>, señalando como base legal y sustento, entre otros, el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, y el Requerimiento N° y su resultado.

Que mediante el Punto 14 del Requerimiento N° (fojas 11390 y 11391/vuelta) notificado de acuerdo a ley 4 de setiembre de 2014 (foja 11392), la Administración comunicó a la recurrente, que de la revisión de su Libro de Actas, verificó que había efectuado una reorganización simple al 9 de diciembre de 2011, mediante la cual aportó el inmueble ubicado en el Parque Industrial,

Pocollay, Tacna, valorizado en S/ 6 659 700,00 a favor de la empresa , con la finalidad de fortalecerla patrimonialmente, pues en el ejercicio 2010 dicha empresa tenía pérdida de S/ 876 626,00, a la cual se suman pérdidas de ejercicios anteriores de S/ 7 268 167,00, por lo que la recurrente habría recibido acciones representativas del capital social de sin embargo, el 30 de diciembre de 2011, vendió dicho inmueble a la empresa , al valor de S/ 6 700 000,00, constituyendo hipoteca legal por el valor del inmueble, siendo cancelada la operación en junio y noviembre de 2012; asimismo, el 31 de diciembre de 2012 vendió el mencionado inmueble a los accionistas de la recurrente en forma proporcional a su participación patrimonial; concluyendo que la transferencia que efectuó la recurrente a correspondería a una venta de inmueble y no se trataría de una reorganización simple; por lo que, le solicitó sustentar por escrito, con la base legal y documentación correspondiente la citada observación.

Que en atención al citado Punto 14 del precitado Requerimiento N° con escrito del 20 y 24 de octubre (fojas 10833 a 10836), la recurrente dio respuesta a lo solicitado, señalando que, la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario recoge a modo de cimiento para su aplicación, el principio de la calificación del hecho imponible o de realidad económica, siendo que, según dicho principio, la obligación del pago de tributo se establecerá, no sobre las formas utilizadas por los contribuyentes, sino sobre la realidad económica que subyace a la operación o hechos en evaluación y respecto de los cuales se busca determinar la verdadera cuantía de la obligación, siendo así, esta facultad de la Administración Tributaria no permite la calificación del hecho en base a su realidad económica, pues ellos supondría una interpretación económica del hecho imponible, sino que únicamente es posible interpretar los hechos desde la perspectiva normativa, aplicando los métodos de interpretación permitidos por el derecho.

Que asimismo, la recurrente indicó que conforme consta del Acta de Junta General de Accionistas del 9 de diciembre de 2011, el objetivo de la reorganización simple fue fortalecer patrimonialmente a empresa que en esos momentos atravesaba una difícil situación financiera, con una capacidad de financiamiento casi nula, un bajo nivel de caja y pérdidas financieras tanto en el ejercicio 2010 (S/ 876,626) como acumuladas de ejercicios anteriores (S/ 7 268,167); siendo que, durante la fiscalización a la cual fue sometida , se podrá acreditar que el aporte efectuado significó un revés a la precaria situación financiera de dicha empresa, por lo que el objetivo de la reorganización simple se cumplió a cabalidad, dado que, el fin perseguido por las partes (fortalecimiento patrimonial de ) se adecúa a la causa – fin del negocio jurídico empleado, es decir, no existe una causa simulada que conlleve

<sup>46</sup> Detalle efectuado en el Punto 14 del Resultado del Requerimiento N° 0522140001373 (fojas 11363 a 11372/vuelta)



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

el desconocimiento del negocio jurídico utilizado, y que la reorganización simple no constituye un acto artificioso o impropio respecto al objetivo alcanzado, puesto que, se trató del aporte de un bloque patrimonial efectuado al amparo de lo establecido en la Ley General de Sociedades. Asimismo, mencionó que, si bien no se había fijado como objetivo que se viera favorecida por la reorganización simple, no obstante, el aporte del inmueble significó un mero cambio en la calidad del activo, al pasar de la cuenta "Inmueble, maquinaria y equipo" a "inversión en valores", con el "plus" generado por la revaluación voluntaria que se realizó sin efecto tributario, siendo, además, que el aporte del inmueble generó un incremento del valor patrimonial de sus acciones en lo que además se repitió en el año 2012, lo cual constituye un beneficio directa para su empresa.

Que de la revisión del Punto 14 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 11363 a 11372/vuelta) notificado conforme a ley el 26 de diciembre de 2016 (foja 11376), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente en atención al referido requerimiento, e indicó<sup>47</sup> que aquella no desvirtuó la observación efectuada habiéndose limita a efectuar una análisis sobre la Norma XVI y emitió su opinión de por que no debe aplicarse la citada norma, no habiendo presentado ningún documento o prueba de que se haya obtenido el objetivo de fortalecer patrimonialmente a a través de la reorganización simple llevada a cabo. Además, la Administración indicó que el inmueble transferido vía Reorganización Simple a no fue aprovechado en todo su potencial, puesto que, se encontraba alquilado a una empresa agroindustrial, y se verifica que a la fecha de la transferencia y por todo el ejercicio gravable 2011 se encontraba alquilado a las empresas

a quienes se les realizó cruces de información con la finalidad de verificar si el receptor de la transferencia, esto es, obtuvo algún beneficio o usufructuó el inmueble en algún momento de este proceso, habiendo obtenido el siguiente resultado:

- Cruce con

"Del cruce realizado se obtiene como resultado que la empresa le alquila a desde el año 2004 hasta el 01 de febrero del 2012 almacenes ubicados en el Parque Industrial Lotes 6, 7 y 8 en Tacna, de acuerdo a los contratos exhibidos y que en copia obran en el expediente del cruce mencionado. Se observa, asimismo, que en Adenda 3 a los contratos de arrendamiento mencionados entre y se consigna lo siguiente: "Al haberse producido la venta del inmueble materia de contrato de arrendamiento a la empresa con RUC y domicilio en Av. San Felipe N° Departamento 1402 Residencial Los Patricios Distrito de Jesús María, Provincia y Departamento de Lima (...), debidamente representada por su Gerente General Yenny Antezana Sabogal identificada con DNI se sustituye en lugar del "Arrendador" y renueva el contrato de arrendamiento bajo los mismos términos y condiciones del contrato indicado en la cláusula anterior, del 01 de enero del 2012 al 30 de abril del 2012, fecha en la cual deberá entregar el local en forma indefectible" ... Esto es, transfiere vía adenda su posición de arrendador directamente a con RUC con lo que se comprueba que la venta no le generó ningún beneficio contractual ni económico a supuesto beneficiario de la reorganización simple que realizó y que esta operación fue en realidad una venta del inmueble a y luego a los accionistas de , quienes finalmente vendieron el inmueble al pagando el 5% de impuesto por Rentas de Segunda Categoría, correspondiendo en realidad a una operación de venta de inmueble por parte de por el que correspondía pagar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría (...)".

<sup>47</sup> A fojas 11363 a 11369/vuelta.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

Cruce con

Del cruce realizado se obtiene como resultado que la empresa le alquila a desde el año 2008 hasta el 30 de diciembre del 2011 los almacenes ubicados en el Parque Industrial Lote 1 y 2 en Tacna, de acuerdo a los contratos exhibidos y que en copia obran en el expediente del cruce mencionado. Se observa asimismo que del 01 de enero del 2012 hasta el 30 de junio del 2012 se cambia de arrendador a la empresa con RUC y domicilio en Av. San Felipe N° Departamento Residencial Los Patricios Distrito de Jesús María, Provincia y Departamento de Lima, inscrita en la Partida del Registro de Personas Jurídicas de la SUNARP Zona Registral IX Sede Lima Oficina Lima, debidamente representada por Gerente General Yenny Antezana Sabogal identificada con DNI y renueva el contrato de arrendamiento bajo los mismos términos y condiciones del contrato indicado en la cláusula anterior, del 01 de enero del 2012 al 30 de junio del 2012, pero manifiesta que alquiló y pagó este inmueble a solo hasta abril del 2012. Esto es, transfiere su posición de arrendador directamente a con RUC con lo que se comprueba que la venta del inmueble de Tacna no le generó ningún beneficio contractual ni económico a y que esta operación fue en realidad una venta del inmueble de Tacna supuesto beneficiario de la reorganización simple que realizó a y que esta operación fue en realidad una venta del inmueble a y luego a los accionistas de quienes finalmente vendieron el inmueble al pagando el 5% de impuesto por Rentas de Segunda Categoría, correspondiendo en realidad a una operación de venta de inmueble por parte de por el que correspondía pagar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría (...).

Que asimismo, en el citado Punto 14 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , la Administración indicó que realizó un cruce con habiendo dado el siguiente resultado:

"Cruce efectuado con Antecedentes: La empresa inicia actividades a mediados del 2009 con el CIIU de Actividades de Contabilidad y los socios de esta empresa son Yenny Antezana Sabogal y Ena Antezana Sabogal con el 99% y el 1% respectivamente. La gerente de , fue representante legal de (empresa que en el año 2009 tenía como su principal proveedor a , generando una deuda impaga con hasta por 2 millones de soles, que luego es capitalizada por y posteriormente, vende estas acciones a un tercero por la suma total de USD. 5000.00) y estuvo asegurada por esta empresa desde abril del 2005 hasta septiembre del 2010. (...). Observaciones: En 7 años de existencia de la empresa los únicos ingresos declarados corresponden a los ingresos por alquileres del inmueble en Tacna. Se observa que durante el año 2011 que adquiere este inmueble por S/ 6 700,00 no declara ningún ingreso que compra el inmueble sin dar ninguna hipoteca legal hasta que los compradores finales del bien, (esto es, los accionistas de Michell lo adquieren, en la misma proporción de las acciones que tienen en ), realizan el pago del inmueble adquirido. Esto es con dinero que ; le paga a parcialmente el inmueble en junio del 2012 y el saldo se completa en el 2013 con los últimos pagos de los compradores. Como se puede observar ha sido únicamente el puente que utilizaron para trasladar el inmueble ubicado en Tacna que fuera de propiedad, originalmente, de luego de (propietaria por 15 días únicamente, hecho que no le permitió ningún tipo de fortalecimiento) luego a y llegar a todos los accionistas de

Que además, en el citado Punto 14 del Resultado del Requerimiento N° , la Administración indicó que efectuó una auditoría a , en la que verificó que el efecto de la reorganización simple en la que está incluida no le generó ningún beneficio, puesto que, durante los 15 días en los que es propietaria del inmueble ubicado en Tacna, recibido de , no



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

concretó ningún hecho que le permita fortalecerse patrimonialmente, y si bien mantuvo el inmueble en su cuenta de activo no se realizaron operaciones de apalancamiento ni de financiamiento, ni de incremento de líneas de crédito en el que hubieran utilizado el inmueble como garantía, siendo, además, que con la venta del inmueble no se genera ninguna ganancia sustantiva aparte del 0.60% de la diferencia entre el valor con el que ingresa el inmueble a su contabilidad y el valor en el que vende el inmueble a es más, no recibió la cancelación de esta venta hasta un año después que es cuando los accionistas de Michell (compradores del inmueble), logran cancelar el mismo. Agrega, que tampoco usufructuó de los alquileres del inmueble mencionado, ni un solo día, ya que el inmueble permaneció alquilado por la recurrente hasta el 31 de diciembre de 2011 y luego mediante adendas se cambia de arrendador a

Que la Administración también dejó constancia que la reorganización simple realizada por la recurrente no cumplió con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que la recurrente realizó la revaluación voluntaria del citado inmueble.

Que finalmente, en el mencionado Punto 14 del Resultado del Requerimiento N° , la Administración llegó a la conclusión de que al amparo de lo señalado en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación llevada a cabo sobre el negocio civil realizado por las partes, y siguiendo este razonamiento, al no haberse comprobado la ejecución del principal objetivo de la reorganización simple que fue fortalecer patrimonialmente a dado que, el bloque patrimonial cedido fue enajenado por la adquirente en menos de 15 días, con lo que se desvirtúa el objetivo de dicha figura jurídica, y se encuentra arreglado a ley que la Administración Tributaria en aplicación de la citada Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario considere que para efecto tributario, la reorganización simple llevada por la recurrente con en diciembre del 2011, no constituye en rigor una reorganización societaria y por ende no le resultaba de aplicación el régimen de excepción contenido en las normas que regulaban el Impuesto a la Renta, por lo que consideró la transferencia del inmueble de Tacna (denominado bloque patrimonial) como ingreso gravable por enajenación deduciendo su costo computable, gravando así la renta neta obtenida en el ejercicio gravable 2011 y además considerar este ingreso como pago a cuenta del período diciembre del 2011, por un importe de S/ 6 659 700,00.

Que el artículo 391 de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, referido a la reorganización simple, dispone que se considera reorganización el acto por el cual una sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales y los aporta a una o más sociedades nuevas o existentes, recibiendo a cambio y conservando en su activo las acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes<sup>48</sup>.

Que de acuerdo con lo señalado por Elías Laroza, la reorganización simple a que se contrae el artículo 391 de la Ley General de Sociedades es una operación que no difiere en absoluto de un simple aporte de una sociedad a otra o a otras, y constituye un mecanismo consistente en desgajar bloques patrimoniales de una sociedad existente, quien los aporta a otras, preexistentes o nuevas, a cambio de acciones o participaciones de la sociedad o sociedades que reciben los aportes; resaltando que la llamada "segregación patrimonial" no es otra cosa que un aporte de una sociedad a otra, a cambio de acciones o participaciones de la que recibe el aporte, a favor de la que lo realiza<sup>49</sup>.

Que en efecto la reorganización simple, denominada en doctrina "segregación patrimonial", consiste en separar dos o más bloques patrimoniales de una persona jurídica existente y que no se extingue, quien los aporta a otras, preexistentes o nuevas, a cambio de acciones o participaciones de la sociedad o sociedades que reciben los aportes, es decir, la sociedad aportante no sufre merma alguna en su patrimonio pues a cambio del bloque patrimonial que aporta a otra y que sale de su patrimonio, recibe en su propio patrimonio

<sup>48</sup> Norma vigente a partir del 1 de enero de 1998.

<sup>49</sup> ELIAS LAROZA. Enrique. Ley General de Sociedades Comentada. Editora Normas Legales S.A. Trujillo - Perú, 1998. pág. 792.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

y en compensación directa del bloque separado, las acciones o participaciones de la sociedad beneficiaria, asimismo, si bien la reorganización simple es una variante de la escisión parcial, la diferencia esencial con esta última, es que en la reorganización simple las acciones o participaciones de la sociedad beneficiaria se emiten a favor de la sociedad aportante y no de los socios de ésta<sup>50</sup>.

Que en el mismo sentido se pronuncia Beaumont Callirgos, al hacer referencia a la reorganización simple o segregación patrimonial, al señalar que "no es más que el arrancar bloques patrimoniales a partir de una sociedad existente, quien las aporta a otras, nuevas o preexistentes, a cambio de acciones o participaciones"<sup>51</sup>.

Que en tal sentido, se tiene que en el caso de una reorganización simple, lo que existe es el aporte de un bloque patrimonial de una sociedad a otra, por el cual se obtendrán acciones o participaciones de la sociedad receptora de los aportes.

Que por su parte el artículo 103 de la Ley del Impuesto a la Renta regula que la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el reglamento.

Que el artículo 104 de la referida Ley establece que tratándose de reorganización de sociedades o empresas, las partes intervinientes podrán optar, en forma excluyente, por cualquiera de los siguientes regímenes:

1. Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias estará gravado con el Impuesto a la Renta. En este caso, los bienes transferidos, así como los del adquirente, tendrán como costo computable el valor al que fueron revaluados.
2. **Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias no estará gravado con el Impuesto a la Renta, siempre que no se distribuya. En este caso, el mayor valor atribuido con motivo de la revaluación voluntaria no tendrá efecto tributario. En tal sentido, no será considerado para efecto de determinar el costo computable de los bienes ni su depreciación.**
3. En caso de que las sociedades o empresas no acordarán la revaluación voluntaria de sus activos, los bienes transferidos tendrán para la adquirente el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder de la transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación a que se refiere el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias. En este caso no resultará de aplicación lo dispuesto en el Artículo 32 de la presente Ley.

Que el artículo 105 de la citada Ley, antes de la modificación efectuado por Decreto Legislativo 1120<sup>52</sup>, aplicable al caso de autos, establecía que en el caso previsto en el numeral 2 del artículo anterior, si la ganancia es distribuida en efectivo o en especie por la sociedad o empresa que la haya generado, se considerará renta gravada en dicha sociedad o empresa.

<sup>50</sup> ELIAS LAROZA, Enrique, Derecho Societario Peruano, La Ley General de Sociedades del Perú, Editora Normas Legales, 2001, pág. 841.

<sup>51</sup> BEAUMONT CALLIRGOS, Ricardo. Comentarios Ley General de Sociedades. Gaceta Jurídica. Lima. Segunda Edición 2000. Pág. 716.

<sup>52</sup> Publicado el 18 julio 2012



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

Que el artículo 106 de la misma Ley establece que en la reorganización de sociedades o empresas, el adquirente no podrá imputar las pérdidas tributarias del transferente. **En caso que el adquirente tuviera pérdidas tributarias, no podrá imputar contra la renta de tercera categoría que se genere con posterioridad a la reorganización, un monto superior al 100% de su activo fijo, antes de la reorganización, y sin tomar en cuenta la revaluación voluntaria.**

Que asimismo, el inciso c) del artículo 65 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para efecto de lo dispuesto en el Capítulo XIII de la Ley, se entiende como reorganización de sociedades o empresas, entre otras, a la reorganización simple a que se refiere el artículo 391 de la Ley General de Sociedades; así como bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo 392 de la citada Ley, excepto la transformación.

Que el inciso b) del artículo 69 del referido reglamento establece que aquellas que optaran por el régimen previsto en el numeral 2 o en el numeral 3 del artículo 104 de la Ley, deberán considerar como valor depreciable de los bienes que hubieran sido transferidos por reorganización, los mismos que hubieran correspondido en poder del transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias.

Que el artículo 75 del citado reglamento establece que la entrega de acciones o participaciones producto de la capitalización del mayor valor previsto en el numeral 2 del Artículo 104 de la Ley no constituye distribución a que se refiere el artículo 105 de la Ley.

Que agrega el citado artículo que se presumirá sin admitir prueba en contrario que cualquier reducción de capital que se produzca dentro de los cuatro (4) ejercicios gravables siguientes al ejercicio en el cual se realiza la reorganización constituye una distribución de la ganancia a que se refiere el numeral 2 del artículo 104 de la Ley hecha con ocasión de una reorganización, excepto cuando dicha reducción se haya producido en aplicación de lo dispuesto en el numeral 4 del Artículo 216 o en el artículo 220 de la Ley General de Sociedades<sup>53</sup>.

Que la presunción establecida en el párrafo anterior también será de aplicación cuando se produzca la distribución de ganancias no capitalizadas<sup>54</sup>.

Que este Tribunal en la Resolución N° 17044-8-2010 ha señalado: *“Que de otro lado, la Ley del Impuesto a la Renta, establece un tratamiento de excepción para aquellas transferencias que se producen como consecuencia de procesos de reorganización societaria, en el entendido que su finalidad está representada por la continuidad en la marcha de las empresas y no tanto en la generación de una ganancia derivada de la enajenación; y en todo caso, dicho tratamiento especial tiene como condición que se trate de operaciones económicamente neutras”.*

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución N° 07234-5-2019 sostuvo: *“Que al respecto, cabe indicar que la reorganización de sociedades supone la transmisión de la totalidad del patrimonio o de un bloque patrimonial, de una empresa a otra, con el fin de continuar con la realización del negocio, manteniendo una continuidad económica y jurídica, pues los accionistas de la empresa transferente (o la empresa misma en el caso de una reorganización simple), poseerán acciones de la empresa a la que se transfirió el patrimonio”.* (Subrayado agregado).

<sup>53</sup> Párrafo derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N 258-2012-EF, publicado el 18 diciembre 2012, el mismo que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2013.

<sup>54</sup> Párrafo derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N 258-2012-EF, publicado el 18 diciembre 2012, el mismo que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2013.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

Que de otro lado, el segundo párrafo de la Norma VIII<sup>55</sup>, establecía que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que el primer párrafo de la Norma XVI<sup>56y57</sup> del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1121, regula lo concerniente a la calificación económica de los hechos imposables señalando que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que por su parte, en el último párrafo de la precitada Norma, se regula lo relativo a la simulación, indicando que en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la disposición en comentario, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Que sobre la facultad de calificación económica de la Administración Tributaria, este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en la Resolución N° \_\_\_\_\_ que la apreciación o calificación del hecho imponible busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imposables ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que en ese mismo sentido, la Resolución N° \_\_\_\_\_ señala que: *“...este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imposables ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado.”*

Que habida cuenta que en el presente caso la Administración Tributaria ha hecho uso de la facultad de calificación económica de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, a fin de aplicar la norma tributaria correspondiente atendiendo a los actos efectivamente realizados por aquéllos, es pertinente revisar los acuerdos adoptados en los contratos, así como los actos realizados por la recurrente y las demás partes intervinientes, con el objeto de determinar si – conforme a lo determinado por la Administración – existe discrepancia entre la real operación efectivamente llevada a cabo, respecto de los negocios civiles realizados por la recurrente y las demás partes intervinientes en las operaciones, a efectos de establecer las consecuencias impositivas a dicha real transacción económica efectuada.

<sup>55</sup> Modificado por el Artículo 1 de la Ley N° 26663, publicada en el diario Oficial el Peruano el 22 septiembre 1996.

<sup>56</sup> Norma incorporada por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012.

<sup>57</sup> De conformidad con el Artículo 8 de la Ley N° 30230, publicada el 12 julio 2014, se suspende la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT para aplicar la presente Norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121. Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121, suspende la aplicación de la presente Norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la presente.

<sup>58</sup> Es pertinente tener en cuenta que el texto del primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde al texto del segundo párrafo de la Norma VIII del indicado cuerpo normativo, por lo que resulta válidamente aplicables a la Norma XVI, los criterios del Tribunal Fiscal emitidos con respecto a la Norma VIII.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

Que a fin de establecer los actos efectivamente realizados por los deudores tributarios, no es suficiente con atender aisladamente a las operaciones realizadas, sino que debe tenerse en cuenta la secuencia de negocios desarrollados, así como las situaciones y relaciones económicas existentes o establecidas por los interesados, por lo que es menester atender a los actos coetáneos y posteriores del contrato al acuerdo de reorganización simple mediante el cual la recurrente transfirió a la empresa un inmueble ubicado en la ciudad de Tacna, que – en principio –regularía el negocio jurídico que se alega haber efectuado, para conocer la verdadera operación llevada a cabo.

Que obra a fojas 11095 a 11116, copia de la Escritura Pública de Reorganización Simple otorgada por el 21 de diciembre de 2011, emitida por el notario público en la que se señaló lo siguiente:

**"SEGUNDA.** - Mediante Junta General Extraordinaria de accionistas de *l* celebradas por separado y en horas distintas el día 9 de diciembre de 2011 cuyas actas usted señor notario se servirá inserta en la escritura pública que la presente minuta origine, se acordó aprobar la reorganización simple, en virtud de la cual *l* segrega un bloque patrimonial que luego es aportado a *l*. El bloque patrimonial segregado de *l* y luego aportado a *l* está conformado por el inmueble ubicado en Parque Industrial Tacna con área de terreno de 30,447 m<sup>2</sup>, cuyos linderos y medidas perimétricas corren inscritos en la Ficha N° *l* Partida N° *l* del Registro de Propiedad Inmueble de Tacna.

**TERCERA.** - Conforme lo establece el inciso e) del artículo 130 del Reglamento del Registro de Sociedades, se encargó al ingeniero Cesar Málaga Ramos, con Registro CIP N° *l* la valorización del inmueble materia de segregación y posterior aporte, cuyo informe de valorización de fecha 12 de octubre de 2011 usted señor notario se servirá insertar en la escritura pública que la presente minuta origine.

**CUARTA.** – El valor del bloque patrimonial aportado por asciende a S/. 6,659,700.00 (Seis millones seiscientos cincuenta y nueve mil setecientos y 00/100 Nuevos Soles), por lo que se acordó el aumento del capital de *l* en la suma de S/. 6,659 700.00 (Seis millones seiscientos cincuenta y nueve mil setecientos y 00/100 Nuevos Soles), y la emisión de 6.659,700 acciones comunes a favor de *l*

(...)

**QUINTA.** - Se deja expresamente constancia de lo siguiente:

5.1 Que en las Juntas Generales de Accionistas de fecha 9 de diciembre de 2011, *l* y *l* fijaron como entrada en vigencia para la reorganización simple el 13 de diciembre de 2011.

(...)

Que además en la citada escritura pública están insertas los acuerdos de las juntas de accionistas de las citadas empresas, en las que se detalla, entre otros, lo siguiente:

"(...)

## 2. Forma de Reorganización:

La reorganización se realiza bajo la modalidad de reorganización simple conforme al artículo 391 de la Ley General de Sociedades.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

Asimismo, la reorganización se llevará a cabo conforme el régimen establecido en el numeral 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta.

(...)

#### 4. Valorización del Bloque Patrimonial:

(...) el bloque patrimonial segregado de \_\_\_\_\_ y posteriormente aportado a \_\_\_\_\_ está constituido por el inmueble ubicado en Parque Industrial Manzana Pocollay, Tacna.

En tal sentido, el presidente manifestó que se encargó al ingeniero \_\_\_\_\_ con Registro CIP N° \_\_\_\_\_, la valorización del inmueble materia de segregación y posterior aporte, y procedió a distribuir a los señores accionistas una copia del informe de valorización de fecha 12 de octubre de 2011, el cual fija el valor comercial del inmueble en la suma de US\$ 2 468 384,10 (...) y su valor de realización en US\$ 1 974 707,20 (...) conforme lo señalado el valor del bloque patrimonial aportado por \_\_\_\_\_ a favor de \_\_\_\_\_ es de US\$ 2 468 384,10 (...) al tipo de cambio de US\$ 2.698 su equivalente en S/. 6.659,700.00 (Seis millones seiscientos cincuenta y nueve mil setecientos y 00/100 Nuevos Soles), por lo que se acordó el aumento del capital social de \_\_\_\_\_ en la suma de S/. 6.659 700.00 (Seis millones seiscientos cincuenta y nueve mil setecientos y 00/100 Nuevos Soles), y la emisión de 6,659,700 acciones comunes a favor de \_\_\_\_\_

(...)

#### 5. Revaluación Voluntaria:

Como resultado de la valorización mencionada en el punto anterior y al amparo de lo establecido en el Norma Internacional de Contabilidad 16, se revalúa el inmueble materia de segregación de propiedad de \_\_\_\_\_, por un total de S/ 5 191 096.77.

Dicha revaluación se realiza sin efectos tributarios, conforme el régimen establecido en el numeral 2 del artículo 104 de la ley del Impuesto a la Renta."

(el subrayado es nuestro)

Que obra a foja 11121 copia del Asiento \_\_\_\_\_ de la Partida Registral N° \_\_\_\_\_, expedida por la Zona Registral N° XII, Sede Arequipa de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP, de la cual se aprecia que la inscripción de la citada de la Escritura Pública de Reorganización Simple se efectuó el 22 de marzo de 2012.

Que asimismo, obra a foja 11120 copia del Asiento C00001 de la Partida Registral N° 11007169, en la cual se indicó lo siguiente: "**TRASLADO DE DOMINIO POR APORTE DE CAPITAL** - \_\_\_\_\_ inscrita en la Partida N° \_\_\_\_\_ del Registro de Personas Jurídicas de Arequipa debidamente representada por \_\_\_\_\_, ha adquirido el predio inscrito en esta partida registral, en mérito del aporte de capital que otorga \_\_\_\_\_ por el valor de US \$ 2,468,384.10 Dólares Americanos. Según consta por ESCRITURA PUBLICA el 21/12/2011 otorgada ante NOTARIO CARLOS ENRIQUE GOMEZ DE LA TORRE RIVERO en la ciudad de Arequipa. (...)"

<sup>69</sup> Que corresponde a la recurrente.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

Que por otro lado, obra a fojas 328 a 331 copia de la Escritura Pública de Compra Venta del 28 de diciembre de 2011, emitida por el notario Carlos Enrique Gómez De La Torre Rivero, de la que se aprecia que transfirió el citado predio registrado en la Partida Registral N° a favor de empresa , por la suma de S/ 6 700 000,00, habiéndose indicado en dicho documento lo siguiente:

**“PRIMERA. - LA VENDEDORA** es propietaria del inmueble conformado por los Lotes de la Manzana B del Parque Industrial ubicado en el distrito de Pocollay, provincia y departamento de Tacna el mismo que tiene un área total de 30,447 m2 cuyos linderos y medidas perimétricas corren inscritos en la Partida Registral N° del Registro de Propiedad de la SUNARP Zona Registral XIII Oficina Tacna.

El dominio fue adquirido por la vendedora según escritura de reorganización simple de fecha 21 de diciembre de 2011, formalizada ante el notario de Arequipa Dr. Carlos Enrique Gómez De La Torre Rivero, en virtud de la cual esta última recibió el aporte del inmueble materia del presente contrato”.

**SEGUNDA. - Por el presente documento LA VENDEDORA, convienen con LA COMPRADORA** en celebrar un **CONTRATO DE COMPRAVENTA** respecto del inmueble mencionado en la cláusula anterior, al mismo que le corresponde el área, linderos y medidas perimétricas que figuran de sus antecedentes inscrito en la Partida N° del Registro de Propiedad de la SUNARP Zona Registral XIII Oficina Tacna.

**TERCERA. - Las partes convienen que el precio del inmueble asciende a la suma de S/. 6'700, 000,00** (Seis millones setecientos mil y 00/100 Nuevos Soles), importe que será pagado por la compradora dentro de los noventa días de la fecha del presente documento, conviniendo las partes que de no concretarse la cancelación del precio pactado al vencimiento del plazo estipulado, esto es al 28 de marzo de 2012, la compraventa quedará resuelta de pleno derecho de conformidad con lo dispuesto por los artículos 1429 y 1430 del C.C”.

(...)

**NOVENA. - Habriéndose fijado el precio y pactado que el mismo sea cancelado a los noventa días de la fecha del presente documento, corresponde se inscriba de oficio la hipoteca legal que genera esta circunstancia la que será levantada una vez se inscriba la cancelación del precio correspondiente”.**

Que la citada Escritura Pública de Compra Venta del 28 de diciembre de 2011, fue inscrita el 21 de mayo de 2012 en el Registro de Propiedad Inmueble de la Zona Registral N° XIII, Sede Tacna de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP, tal como se aprecia del Asiento C00002 de la Partida N° que obra a foja 332, siendo que, en este asiento se señaló que: **“TRANFERENCIA DE DOMINIO POR COMPRAVENTA. - La sociedad (...), es propietaria del predio inscrito en esta partida registral, al haberlo adquirido por COMPRAVENTA de su anterior propietario la sociedad (...)** por el precio de S/. 6' 700,000.00 Nuevos Soles, precio que no ha sido cancelado, razón por la cual se constituye hipoteca legal en el Asiento D00004 (...).” Asimismo, obra a foja 333 el mencionado Asiento de la citada Partida N° , en la cual costa la inscripción de la citada hipoteca legal.

Que obran a fojas 320 a 327 copia de las Escrituras Públicas denominadas: “Pago a cuenta del Saldo del Precio de Compra Venta que otorga a favor de y “Cancelación de Precio de Compra Venta que otorga a favor de , de las que se aprecia que la empresa efectuó el pago del inmueble señalado en el considerando anterior a la empresa , en tres oportunidades, siendo que, el monto de la suma de S/ 4 400 000,00 fue cancelado el

<sup>80</sup> En su calidad de vendedora.

<sup>81</sup> En su calidad de compradora.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

14 de junio de 2012, el importe de S/ 2 000 000,00 fue pagado el 26 de diciembre de 2012 y el monto de S/ 300 000,00 fue cancelado el 19 de noviembre de 2013<sup>62</sup>.

Que obran a fojas 41, 43, 48, 53, 59, 64, 69, 74, 79, 81, 83 y 89 copia de los Asientos

de la Partida N° emitida por Zona Registral N° XIII, Sede Tacna de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP, en las que se indica que el predio materia de autos fue transferido por la empresa Tax Consulting SAC a favor de las siguientes personas de acuerdo con el siguiente detalle, de conformidad con las escrituras públicas<sup>63</sup> emitidas por el notario Carlos Enrique Gómez De La Torre Rivero, el 31 de diciembre de 2012<sup>64</sup>:

**Cuadro N° 7**

Adquirente <sup>65</sup>	Porcentaje %	Foja	Precio de Venta S/
	6.091813	89	438 610,51
	11.284193	83	812 461,87
	13.145168	81	946 452,42
	13.145173	79	946 452,42
	2.405866	74	173 222,35
	2.405866	69	173 222,35
	2.405861	64	173 222,35
	6.60658	59	475 673,00
	3.303289	53	237 836,78
	3.303289	48	237 836,78
	29.811092	43	2 146 400,00
	6.091813	41	483 600,00

Que asimismo, obra a fojas y copia del Asiento de la de la Partida N° emitida por Zona Registral N° XIII, Sede Tacna de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP, de la que se aprecia que las personas detalladas en el cuadro precedente transfieren en total el 98.89891% de las acciones y derechos del predio materia de autos<sup>66</sup> a favor de , de conformidad con la escritura pública emitida por el notario Carlos Enrique Gómez De La Torre Rivero, el 8 de mayo de 2014<sup>67</sup>.

Que como se ha expuesto precedentemente mediante Escritura Pública de Reorganización Simple otorgada por el 21 de diciembre de 2011, se acordó aprobar la reorganización simple, en virtud de la cual segrega un bloque patrimonial que luego es aportado a . Asimismo, se acordó que el bloque patrimonial segregado está conformado por el inmueble ubicado en Parque Industrial Manzana Pocollay, Tacna con área de terreno de 30,447 m2, cuyos linderos y medidas perimétricas corren inscritos en la Ficha N° Partida N° del Registro de Propiedad Inmueble de Tacna, el cual fue objeto de revaluación voluntaria hasta la suma de USD\$ 2 468 384,10 que al tipo de cambio de USD\$ 2.698, equivale a S/. 6 659 700,00.

<sup>62</sup> Tal como se indica a foja 321.

<sup>63</sup> Según se indican en los mencionados asientos.

<sup>64</sup> A excepción de la compra venta efectuada por C00014 (foja 41), la escritura pública emitida por el notario julio de 2013.

quien de acuerdo con el Asiento se efectuó el 23 de

<sup>65</sup> Nótese que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada (CIR) de foja 12098/vuelta, se tiene que los señores Stafford, son accionistas de la recurrente.

<sup>66</sup> Es decir, del predio que en un primer momento fue transferido por la recurrente a producto de la reorganización simple llevada a cabo por ambas empresas.

<sup>67</sup> Según se indica en el citado asiento (foja 11118).



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

Que además las citadas empresas acordaron que la citada revaluación voluntaria de su activo, se efectuó en base al numeral 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo Nº 797 y normas reglamentarias no se afectó con el Impuesto a la Renta, es decir, el mayor valor atribuido con motivo de la revaluación voluntaria no tendría efecto tributario; por lo que, no sería considerado para efectos de determinar el costo computable de los bienes ni su depreciación.

Que en tal sentido, la recurrente al efectuar la referida Reorganización Simple no pagó impuesto alguno como consecuencia del mayor valor atribuido al inmueble que transfirió y, si bien sustentó que la referida reorganización tenía como finalidad fortalecer patrimonialmente a (empresa que es su vinculada), debido a que ésta venía generando pérdidas, de los hechos antes descritos, se advierte que

, en el mismo mes en que recibió el citado activo lo vendió a la empresa , mediante Escritura Pública de Compra Venta del 28 de diciembre de 2011, por el precio de S/ 6 700 000,00 Nuevos Soles, precio que no fue cancelado en dicha fecha, razón por la cual se constituyó una hipoteca legal. Además el 31 de diciembre de 2012, la citada empresa

**vendió el mismo inmueble a las personas detalladas en el Cuadro Nº 7 de la presente resolución, en los porcentajes y precios que se consignan en el citado cuadro, y luego las citadas personas transfirieron en total el 98.89891% de las acciones y derechos del predio materia de autos<sup>68</sup> a favor de**, de conformidad con la escrituras pública emitida por el notario

La Torre Rivero, el 8 de mayo de 2014<sup>69</sup>.

Que atendiendo a los hechos descritos se colige que la supuesta reorganización simple efectuada entre la recurrente y , mediante la cual la recurrente transfirió la propiedad del predio inscrito en la Partida Nº , por la suma de S/ 6 659 700,00<sup>71</sup>, en realidad solo tuvo como objeto la transferencia de propiedad del citado inmueble ubicado en Tacna a la empresa toda vez, que el predio transferido fue vendido por dentro del mismo mes de haber adquirido la propiedad del mismo, no habiendo quedado acreditado el fortalecimiento patrimonial que alega la recurrente<sup>72</sup>, dado que, al haberse transferido en corto tiempo dicho inmueble la citada empresa no obtuvo ganancias por la explotación comercial del mismo, siendo, además, de que no se cumplió con el fin de continuar con la realización del negocio, manteniendo una continuidad económica y jurídica.

Que es así que, en el presente caso, el proceso de reorganización simple efectuado por la recurrente y obedeció únicamente a la necesidad de que esta última empresa adquiriera la propiedad del citado inmueble; no pudiendo considerarse que el objeto de la reorganización simple realizada se orientó a que , prosiguiera con las actividades vinculadas a la explotación de dicho inmueble<sup>73</sup>.

Que en este sentido, se encuentra arreglado a ley que la Administración en aplicación del primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, considere que para efecto tributario, la reorganización simple llevada a cabo por la recurrente con durante el ejercicio 2011, no constituía en rigor una reorganización societaria seguida de un aporte de acciones, sino la venta del predio inscrito en la Partida Nº

Que asimismo, se deben tener en cuenta lo siguiente:

<sup>68</sup> Es decir, del predio que en un primer momento fue transferido por la recurrente a producto de la reorganización simple llevada a cabo por ambas empresas.

<sup>69</sup> Según se indica en el citado asiento (foja 11118).

<sup>70</sup> Del Registro de Propiedad Inmueble de la Zona Registral Nº XIII, Sede Tacna de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP (foja 333).

<sup>71</sup> Habiendo la recurrente obtenido 6,659,700 acciones dentro de la empresa

<sup>72</sup> A foja 10834.

<sup>73</sup> Téngase en cuenta que el predio antes de que la recurrente lo haya transferido a la empresa este se encontraba arrendado (fojas 10846, 10873 y 10874), situación que le generaba ingresos a la recurrente.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

1. La recurrente durante la fiscalización efectuada, no cumplió con acreditar y/o sustentar documentariamente el fortalecimiento patrimonial de , a pesar de que fue expresamente requerida para ello mediante el Punto 14 del Requerimiento N° (foja 11390), mas aun teniendo en cuenta que dicha empresa<sup>74</sup> vendió el citado inmueble dentro del mes de haber adquirido la propiedad del mismo a la empresa y luego esta última empresa lo vendió a determinados accionistas de la recurrente.
2. La empresa no utilizó ni usufructuó el inmueble que estuvo en su poder por menos de un mes, no habiéndolo arrendado y por ende hubiere percibido ingresos.
3. En un proceso de reorganización simple el principal objetivo de la entidad que recibe el bloque patrimonial es continuar con la actividad para la cual el transferente usaba los activos que conformaban el bloque, es decir, que continuaran siendo explotados por la adquirente, en una suerte de continuidad económica y jurídica de la parte que fue transferida, en este caso el bloque patrimonial que estaba conformado por el Inmueble de propiedad de la recurrente fue transferido a , quien dentro del mismo mes de haber recibido lo enajenó a la empresa lesvirtuando así el objetivo de la reorganización.

Que a propósito de la simulación es pertinente tener en cuenta lo señalado por el Tribunal Supremo Español en la Sentencia de TS, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, 26 de abril de 2012<sup>76</sup>: "La simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico. La simulación conlleva la ocultación de la realidad, un engaño que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el consecuente reproche, administrativo o penal, cuando se ha realizado con la finalidad de evitar o disminuir el pago del impuesto. Se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico norma otro propósito negocial, ya sea éste contrario a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)."

Que atendiendo a lo precedentemente expuesto, en el presente caso la realidad jurídica aparente (simulada) es la reorganización simple efectuado por la recurrente, mediante la cual transfirió el bloque patrimonial conformado por la propiedad del mencionado inmueble a cambio de acciones dentro de la empresa , mientras que la realidad jurídica subyacente es la concreción de la enajenación de la propiedad del predio inscrito en la Partida N° , por parte de la recurrente a favor de , por la suma de S/ 6 659 700,00, más aún si se tiene en cuenta que el auditor dejó constancia que la recurrente y los intervinientes en las operaciones realizados no cumplieron con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta y normas complementarias; por lo que, procede mantener el citado reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que sin embargo, de la revisión al citado Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 11719), se tiene que la Administración tomó como monto del reparo el importe del bien transferido por la suma de S/ 6 659 700,00, sin haber disminuido de dicho ingreso el costo computable del citado predio conforme con las reglas previstas por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que

<sup>74</sup> Es decir,

<sup>75</sup> Téngase en cuenta además, que de las copia de las Escrituras Públicas denominadas: "Pago a cuenta del Saldo del Precio de Compra Venta que otorga a favor de " y "Cancelación de Precio de Compra Venta que otorga a favor de " (fojas 320 a 327), se aprecia que la empresa efectuó el pago del inmueble a la empresa , en tres oportunidades, siendo que, el monto de la suma de S/ 4 400 000,00 fue cancelado el 14 de junio de 2012, el importe de S/ 2 000 000,00 fue pagado el 26 de diciembre de 2012 y el monto de S/ 300 000,00 fue cancelado el 19 de noviembre de 2013.

<sup>76</sup> En [https://supremo.vlex.es/vid/-375392206?\\_qa=1.208539346.1502542560.1492548794](https://supremo.vlex.es/vid/-375392206?_qa=1.208539346.1502542560.1492548794).

<sup>77</sup> Del Registro de Propiedad Inmueble de la Zona Registral N° XIII, Sede Tacna de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP (foja 333).



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración determinar el costo computable del citado inmueble y reliquidar el monto del citado reparo<sup>78</sup>.

Que no resulta aplicable la Resolución N° , dado que, en dicha resolución se analizó un caso de escisión, mientras que en el caso materia de autos se trata de una reorganización simple efectuada al amparo de lo dispuesto por el artículo 391 de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades. Además, en el caso materia de análisis de han tenido en cuenta todas las transferencias que se originaron a raíz del negocio simulado.

- 4. Gastos no sustentados: 1) Asesoría de producción Aldo Fussotto, 2) Asesoría compra de materia prima Michell Stafford, 3) Patrick and Roisin Boyd, 4) Universidad ESAN, 5) Rathdown School, 6) London Consulting Group, 7) LBF Trading SA, 8) Donación (Asc. Civil Mirasol), y 9) Provisión cobranza dudosa de la deuda de Alpacas Junior EIRL.**

Que al respecto, el artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, indicaba que por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo; y, b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Que el artículo 60 del mencionado código, establecía que la determinación de la obligación tributaria se iniciaba por acto o declaración del deudor tributario, o por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Que el primer párrafo del artículo 61 del anotado código, disponía que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario estaba sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Similar redacción fue mantenida con la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1113.

Que por otra parte, el artículo 75 del referido código, indicaba que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Asimismo, según el artículo 76 del mismo cuerpo legal, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que de acuerdo con el numeral 6 del artículo 77 del aludido código, la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará, entre otros requisitos, los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.

Que el artículo 88 del mismo código, antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° , establecía que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de

<sup>78</sup> Si bien en el resultado del Requerimiento N° (foja 11363) la Administración indicó que: "(...) *Corresponde entonces, considerar esta transferencia del inmueble de Tacna (denominado bloque patrimonial) como ingreso gravable por enajenación deduciendo su costo computable, gravando así la renta neta obtenida en el ejercicio gravable 2011 (...)*", no obstante, de autos no se aprecia que hubiera deducido el citado costo computable, dado que, tomó el valor por el cual el mencionado inmueble fue transferido.

<sup>79</sup> Al citar esta resolución la recurrente señala que debe tenerse en cuenta: "*Que en cuanto a la pretensión de validar la escisión a partir de constatar si la finalidad que se buscaba con ella se cumplió efectivamente, ésta no resulta aceptable en tanto excedería la evaluación de si el sustrato económico de la escisión se produjo en la práctica en los términos señalados precedentemente (...)*".



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, y que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, siendo que vencido éste, podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de sesenta (60) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.

Que de otro lado, el inciso d) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, definía al procedimiento de fiscalización como aquel mediante el cual la SUNAT comprobaba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que por su parte, el artículo 10 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, precisa que el Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que mediante Resolución de Observancia Obligatoria N° \_\_\_\_\_, publicada en el Diario Oficial el Peruano, el 24 de agosto de 2019, se ha establecido como precedente de observancia obligatoria que: *“Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.”*

Que el citado precedente se sustenta en el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-23 de 12 de julio de 2019, en el que se señalan, entre otros, los siguientes fundamentos:

*“(…) cuando el deudor tributario presenta una declaración relacionada con la determinación de la obligación tributaria, declara ante la Administración que ha realizado un hecho imponible y liquida el tributo, es decir, cuantifica en concreto su obligación, siendo que dicha declaración determinativa no constituye un mero aporte mecánico de datos sino que implica una evaluación previa de los hechos y las normas aplicables, por lo que en ésta deben consignarse en forma correcta y sustentada los datos solicitados por la Administración. Asimismo, dicha declaración se presume jurada sin admitir prueba en contrario. En efecto, el deudor tributario está obligado por ley a presentar dicha declaración consignando información correcta y conforme con la realidad, para lo cual, debe realizar previamente la valoración señalada.*

*En efecto, mediante dicha declaración determinativa, que constituye un acto voluntario y formal, se reconoce una situación jurídica tributaria ante la Administración Tributaria, esto es, su finalidad es manifestar una realidad jurídica. Como explica TALLEDO MAZÚ, el resultado que se pretende con esa determinación es que se tenga por cierta o real la existencia de la situación jurídica en los términos señalados en ésta, por lo que en general, la descripción de la situación jurídica realizada por el deudor tributario en el acto de determinación se tiene por cierta provisionalmente.*



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

*Presentada dicha declaración, genera responsabilidad en relación con los montos determinados y declarados y en cuanto a una posible infracción cometida por no realizar una declaración y determinación acorde con la realidad.*

*Ahora bien, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por parte de la Administración, quien podrá modificarla cuando constate omisión o inexactitud total o parcial en la información proporcionada por aquél, emitiendo una resolución de determinación que altere todo o parte de la determinación efectuada por el deudor tributario.*

*Así, como explica TALLEDO MAZÚ, si bien la determinación inicial del deudor tributario se tiene por cierta provisionalmente, adquiere el carácter de verdad incuestionable si la Administración no la modifica total o parcialmente mediante resolución firme. Al respecto, los efectos de la determinación declarada por el deudor tributario se mantendrán en tanto no sea sustituida o rectificadora por éste (y dicha rectificación surta efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario) o modificada por la Administración, siendo que en ambos casos dicha modificación puede ser total o parcial.*

*En el primer caso, la modificación proviene de un acto voluntario formal que, como se ha mencionado, no responde a un acuerdo entre el deudor tributario y la Administración, incluso si ésta se presenta en el ámbito de una fiscalización, por lo que aquél es responsable por su presentación y contenido, así como de los efectos que produce. Al respecto, cabe precisar que los efectos de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se determine igual o mayor obligación, no son distintos según el ámbito en el que se presente. En tal sentido, ya sea que ésta se presente antes o durante un procedimiento de fiscalización, el efecto será el mismo, puesto que el artículo 88 del Código Tributario no ha hecho diferencias sobre el particular, de lo contrario, se crearía un tipo de declaración rectificatoria que, pese a surtir efectos conforme con el citado artículo 88, no alteraría la determinación realizada por el deudor tributario.*

*En el segundo caso, la modificación de la determinación del deudor tributario es fruto de la verificación o fiscalización que realiza la Administración Tributaria, la que se ejecuta a partir de lo declarado por aquél y es plasmada en un acto administrativo, esto es, la resolución de determinación. Al respecto, dicha labor fiscalizadora se ejerce considerando la última declaración jurada presentada que surtió efectos y los posibles reparos se efectuarán a partir de aquélla.*

*Ahora bien, cuando finaliza la fiscalización con la notificación de una resolución de determinación, puede que no exista discrepancia entre lo determinado por el administrado y lo determinado por la Administración, siendo que la coincidencia<sup>80</sup> puede deberse a que durante el trámite del procedimiento el administrado ha presentado declaraciones juradas rectificatorias que han surtido efectos, mediante las que ha considerado observaciones que la Administración detectó.*

*En efecto, puede ocurrir que finalizada la fiscalización su resultado coincida con lo determinado y declarado por el administrado, ya sea porque desde un inicio lo declarado es conforme a ley o porque en el trámite de la fiscalización el administrado rectificó su declaración antes de la notificación de la resolución de determinación.*

*Como se aprecia, estos dos supuestos tienen en común la concordancia entre lo determinado por el deudor tributario y la Administración, por lo que la resolución de determinación reflejará dicha concordancia y tendrá como única finalidad poner fin al procedimiento de fiscalización<sup>81</sup>. Sobre el*

<sup>80</sup> La coincidencia entre lo determinado por el deudor tributario y la Administración puede ser total o parcial dado que en el curso de la fiscalización el deudor tributario podría reconocer todas o algunas de las observaciones que efectúe la Administración.

<sup>81</sup> Respecto de estos puntos en los que existe coincidencia.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

particular, debe tomarse en cuenta que las observaciones que se realizan en el transcurso de la fiscalización no resultarán siendo reparos al finalizar dicha fiscalización si es que son aceptadas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración rectificatoria que surta efectos, puesto que ya no existiría concepto a reparar por parte de la Administración, ya que coincide con el deudor tributario en que la determinación realizada por éste en la declaración rectificatoria es correcta.

Al respecto, debe considerarse que conforme con el numeral 6 del artículo 77 del anotado código, uno de los requisitos que debe expresarse en la resolución de determinación es el motivo determinante del reparo u observación, "cuando se rectifique la declaración tributaria", esto es, se entiende que existe un reparo cuando la Administración rectifica o modifica lo declarado por el deudor tributario, siendo que en el presente caso, la modificación o rectificación por parte de la Administración no se configura debido a que existe concordancia entre la determinación tributaria del administrado y la de ésta debido a la presentación de la declaración jurada rectificatoria presentada durante la fiscalización mediante la cual se reconocieron observaciones<sup>82</sup>.

Así, conforme con el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, el requerimiento puede ser utilizado, entre otros fines, para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento o para comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Por su parte, según el artículo 6 del mismo reglamento, el resultado del requerimiento puede utilizarse, entre otros, para notificar los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el administrado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador de éstas.

Según lo indicado, en el transcurso del procedimiento de fiscalización, a través de los requerimientos y resultados de los requerimientos que notifica la Administración, el deudor tributario puede analizar las observaciones que ésta efectúa a la determinación plasmada en su declaración y si a partir de ello concluye que su declaración fue incorrecta y que las observaciones tienen sustento, puede proceder a rectificar lo declarado mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, recogiendo en su propia determinación las observaciones efectuadas por la Administración, haciéndolas suyas, declaración que, como ya se ha indicado, es un acto voluntario y formal, la cual además, se presume cierta y tiene carácter de jurada.

En tal sentido, si el resultado de la fiscalización que es comparado con la última declaración del deudor tributario que surtió efectos es coincidente con ésta, se concluye que la resolución de determinación no contiene reparos u observaciones que rectifiquen dicha declaración, en los términos del numeral 6 del artículo 77 del Código Tributario. Cabe destacar que dicha situación es igual a la que se produciría si la Administración, en el curso del procedimiento de fiscalización no efectuase observación alguna por estar conforme con lo determinado y declarado originalmente por el administrado. En efecto, ambos casos tienen en común la concordancia entre lo determinado por la Administración y la última declaración determinativa presentada por el administrado que surtió efectos, por lo que la resolución de determinación que se emita tendrá como único propósito poner fin al procedimiento de fiscalización.

<sup>82</sup> Al respecto, cabe precisar que puede que el administrado recoja en su declaración rectificatoria todas o parte de las observaciones de la Administración, en tal sentido, no existirá reparo en aquellos puntos de coincidencia.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

Por consiguiente, la resolución de determinación que concuerda con lo declarado por el deudor tributario no efectúa reparos o acotaciones que rectifiquen lo declarado por éste, aun cuando en dicho valor se haga mención a las observaciones de la fiscalización que fueron consideradas en la rectificatoria que surtió efectos o las consigne como "reparos"<sup>83</sup>, dado que no existe discrepancia entre la determinación efectuada por el administrado y la de la Administración<sup>84</sup>.

Así, en esta situación se tiene, por un lado, a la determinación del deudor tributario plasmada en una declaración que surtió efectos y por otro, al acto administrativo que no discrepa de dicha determinación, razón por la cual, se afirma que no existe reparo. En tal caso, como se ha explicado anteriormente, dicha determinación se convierte en definitiva y no puede ser modificada ni por el administrado ni por la Administración, a menos que se configure algún supuesto previsto por el artículo 108 del Código Tributario.

Cabe destacar que si se considerase que las observaciones que fueron recogidas por el administrado en su declaración rectificatoria son reparos porque la Administración las menciona o consigna al emitir la resolución de determinación, y que por ello son susceptibles de discusión en el procedimiento contencioso tributario, ello implicaría desconocer los efectos de la última declaración jurada que presentó el administrado, lo que no se encuentra previsto por el artículo 88 del Código Tributario<sup>85</sup>. En efecto, la comparación entre la posición de la Administración y la del administrado estaría en función a declaraciones anteriores de éste que han perdido eficacia<sup>86</sup>.

De otro lado, debe tenerse presente que si se aceptase que es posible que el Tribunal Fiscal revise las observaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización que fueron recogidas por el administrado en su declaración y de ser el caso, revoque la resolución apelada, no puede perderse de vista que la declaración jurada que presentó el administrado no podrá ser modificada por éste (porque ya culminó la fiscalización), ni ha sido modificada por la Administración (porque emitió una resolución de determinación conforme con dicha declaración) ni puede ser modificada en el procedimiento contencioso tributario.

Por lo tanto, dicha declaración se mantendrá inalterada aun cuando el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las observaciones que formuló la Administración y que fueron consideradas por el administrado al presentar su declaración jurada rectificatoria, por lo que la Administración podría, por ejemplo, girar una orden de pago al amparo del numeral 1) del artículo 78 del Código Tributario, la que se considerará emitida conforme a ley en tanto se atenga a dicha declaración. Asimismo, en caso que la declaración rectificatoria presentada implique la determinación de una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada, quedará acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario.

En efecto, conforme con el criterio de la Resolución N° \_\_\_\_\_ de observancia obligatoria, "La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código

<sup>83</sup> Lo que podría ocurrir, por ejemplo, si la declaración rectificatoria se presenta luego de emitirse la resolución de determinación pero antes de que ésta sea notificada.

<sup>84</sup> De lo contrario, se estaría considerando como "reparo" aquello que sí estaba contenido en la determinación del administrado, lo que no sería acorde con el artículo 77 del Código Tributario, que hace referencia a la existencia de un reparo u observación, cuando se "rectifique", esto es, se modifique la declaración tributaria, lo que no ocurre en el supuesto analizado.

<sup>85</sup> Sobre el particular, esto no significa que se le otorgue carácter definitivo a la declaración rectificatoria, ni una contravención al artículo 76 del Código Tributario, puesto que el hecho de haberse efectuado dicha presentación no pone fin al procedimiento de fiscalización, por lo que la Administración puede proseguir con la fiscalización y efectuar observaciones adicionales, de ser el caso. El carácter definitivo de la determinación viene dado por lo recogido por la Administración en la resolución de determinación que pone fin al procedimiento, que en este caso, es coincidente con lo declarado, siendo que dada la coincidencia, no hay reparo que pueda ser controvertido.

<sup>86</sup> Las que a su vez ya no tenían efectos por haberse presentado la declaración rectificatoria.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

*Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953". Al respecto, cabe indicar que en caso de haberse presentado una declaración rectificatoria en la que se determinó una obligación tributaria mayor, a efecto de recoger las observaciones halladas por la Administración en la fiscalización, dicha declaración surtirá efectos de forma inmediata, cometiéndose la infracción mencionada. En tal sentido, si se considerase que dichas observaciones constituyen verdaderos reparos susceptibles de impugnación, se estaría desconociendo los efectos de la declaración rectificatoria presentada y por lo tanto, tampoco se consideraría cometida la mencionada infracción.*

*Asimismo, si se señalase que dichas observaciones aceptadas constituyen reparos, desconociéndose los efectos de la declaración rectificatoria, deben tomarse en cuenta los efectos que se producirían en cuanto a los regímenes de incentivos y gradualidad, aplicables a las sanciones, puesto que estos implican mayores o menores rebajas según se rectifique o no lo declarado. Así, por ejemplo, el artículo 179 del Código Tributario prevé que la subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación y que dicho régimen se perderá si el deudor tributario, luego de acogerse a él, interpone cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos.*

*En tal sentido, podría ocurrir que el administrado se haya acogido parcialmente a dicho régimen con una escala y perderlo por considerar que existe un reparo y que este es impugnado.*

*Lo señalado no constituye una vulneración del derecho de defensa, puesto que ello ocurriría si es que existiendo un reparo, esto es, una modificación a lo declarado por el deudor tributario, se le impidiese recurrir los actos administrativos mediante la interposición de recursos que cumplan los requisitos de ley<sup>87</sup>. Al respecto, cabe precisar que lo indicado anteriormente, esto es, que no es posible revisar en el procedimiento contencioso tributario las observaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización que fueron recogidas por el administrado en su declaración, no implica que la resolución de determinación que se emita no sea un acto reclamable, pues de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 135 del Código Tributario<sup>88</sup>, lo es, sino que al no contener reparos a la determinación hecha por el deudor tributario, la controversia no podría estar referida a las aludidas observaciones que no llegaron a ser reparos, pudiendo estarlo, por ejemplo, al cumplimiento de los requisitos de validez del mencionado acto administrativo.*

*Por consiguiente, se concluye que si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia."*

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que de autos se advierte que el 27 de marzo de 2012, mediante Formulario PDT 670 N° (fojas 11885 a 11887), la recurrente presentó la declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, determinando por el citado tributo y periodo el siguiente importe<sup>89</sup>:

<sup>87</sup> Esto es, que cumplan los requisitos para su presentación y se presenten dentro de los plazos establecidos o, de ser el caso, se cumplan los requisitos para la admisión de recursos extemporáneos.

<sup>88</sup> Conforme con el artículo 135 del citado código, puede ser objeto de reclamación, entre otros, la resolución de determinación, la orden de pago y la resolución de multa.

<sup>89</sup> Lo que, además se puede verificar del documento denominado: "Determinación del Impuesto a la Renta" (foja 11232).



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

**Cuadro N° 08**

Conceptos	Importe S/
Utilidad antes del Impuesto	26 103 431,00
Adiciones	4 947 444,00
Deducciones	(9 138 512,00)
<b>Renta Neta del Ejercicio</b>	<b>21 912 363,00</b>
<b>Impuesto Resultante</b>	<b>6 573 709,00</b>
Saldo a favor del ejercicio anterior	(2 324 039,00)
Otros Créditos ITAN	(412 483,00)
Saldo por regularizar	3 837 187,00
Impuesto Declarado	3 837 187,00
Pago de regularización	3 837 187,00

Que como se ha indicado anteriormente, mediante Carta N° (foja 11484) y el Requerimiento N° (foja 11421), notificados conforme a ley, el 31 de enero de 2013 (fojas 11422 y 11485), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitivo a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta del año 2011 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011. Asimismo, dentro del mencionado procedimiento se emitieron, entre otros actos, el Requerimiento N° y Anexos 01 y 02 (fojas 11388 a 11391).

Que conforme se aprecia del Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° y Anexos 01 y 02 (fojas 11361, 11361 vuelta, 11362, 11362- vuelta 11374 y 11375), así como de lo señalado por la propia Administración en la resolución apelada (fojas 11940/vuelta y 11960), en donde se dejó constancia que la recurrente presentó una declaración rectificatoria aceptando, entre otras, las observaciones formuladas en el Resultado del Requerimiento N° respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, con relación a los gastos no sustentados<sup>90</sup>: 1) Asesoría de producción Aldo Fussotto, 2) Asesoría compra de materia prima Michell Stafford, 3) Patrick and Roisin Boyd, 4) Universidad ESAN, 5) Rathdown School, 6) London Consulting Group, 7) LBF Trading SA, 8) Donación (Asc. Civil Mirasol), y 9) Provisión cobranza dudosa de la deuda de Alpacas Junior EIRL; **por el importe de S/ 1 501 010,75.**

Que en efecto, conforme se verifica de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, presentada el 9 de octubre de 2015, mediante Formulario PDT 670 N° 750565188 (fojas 11888 y 11889), la recurrente modificó la determinación inicial del citado tributo y periodo, considerando las observaciones efectuadas por los conceptos señalados en el considerando anterior y determinó lo siguiente:

**Cuadro N° 09**

Conceptos	Importe S/
Utilidad antes del Impuesto	26 103 431,00
Adiciones	<b>6 448 454,75</b>
Deducciones	(9 138 512,00)
<b>Renta Neta del Ejercicio</b>	<b>23 413 374,00</b>
<b>Impuesto Resultante</b>	<b>7 024 012,00</b>
Pagos a cuenta mensuales	(2 255 459,00)
Otros Créditos ITAN	(412 483,00)
Saldo a favor del fisco	4 356 070,00
Importe a Pagar	107 294,00

<sup>90</sup> Foja 11960.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

Que cabe resaltar, que debido a que, en la mencionada declaración rectificatoria, la recurrente recogió, entre otras, las observaciones antes señaladas que había efectuado la Administración durante el procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, determinó por el citado tributo y período una mayor obligación tributaria que la declarada originalmente; por lo que, en aplicación del precitado artículo 88 del Código Tributario, la mencionada declaración rectificatoria surtió efectos con su presentación.

Que es así que, el 27 de diciembre de 2016, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° [redacted] por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 11718 a 11721), considerando las referidas observaciones reconocidas, así como los demás reparos determinados en el procedimiento de fiscalización; advirtiéndose que dicha resolución de determinación señala que se sustenta, entre otros, en el Requerimiento N° [redacted] y su respectivo resultado, en el que se dejó constancia de la declaración rectificatoria presentada por la recurrente, lo que además se verifica en autos a fojas 11361, 11361 vuelta, 11362, 11362 vuelta, 11374 vuelta y 11375, razón por la que, en el citado valor ya no se consideran reparos a las citadas observaciones aceptadas por la recurrente y se determina el impuesto considerando las adiciones por el importe de S/ 6 448 454,75, consideradas por la recurrente en su declaración rectificatoria, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que se mantiene la Resolución de Determinación N° [redacted] en tal extremo.

Que en aplicación de la citada Resolución de Observancia Obligatoria N° [redacted] debido a que la Resolución de Determinación N° [redacted] consideró lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, las observaciones reconocidas por la recurrente en ésta última declaración no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.

Que no obstante, en la resolución apelada se pronunció sobre las citadas observaciones reconocidas por la recurrente en su declaración rectificatoria (fojas 11941/vuelta a 11950), a pesar de que no constituían reparos y, por tanto, no eran susceptibles de controversia, de acuerdo con el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° [redacted] procede declarar la nulidad de la apelada en tal extremo.

Que estando a lo expuesto, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos por la recurrente en torno a las observaciones formuladas durante el procedimiento de fiscalización y que fueron reconocidas por ella en su declaración rectificatoria, ni procede la devolución respecto de los importes pagados por la citada declaración.

### III. Resolución de Determinación N°

Que conforme se aprecia de la Resolución de Determinación N° [redacted] y anexo (fojas 11716 y 11717), la Administración reparó la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del período de diciembre de 2011 por el reparo efectuado a la venta del inmueble ubicado en Tacna por la suma de S/ 6 659 700,00.

Que en cuanto a la omisión de ingresos como consecuencia de la aplicación de la Norma XVI, debe indicarse que de acuerdo con el inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del mencionado impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos de dicho ejercicio; y, los pagos a cuenta de los períodos enero y febrero, utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

Que conforme se observa del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° (foja 11716), en la determinación del pago a cuenta de diciembre de 2011 se incluyó en los ingresos la suma de S/. 6 659 700,00 correspondiente a la venta del referido inmueble ubicado en Tacna, como consecuencia del reparo por ingresos omitidos por aplicación de la Norma XVI previamente analizado.

Que atendiendo a que el mencionado reparo se ha mantenido en esta instancia, corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido respecto a la determinación del pago a cuenta sustentado en éste, confirmándose la apelada en este extremo.

## IV. Resoluciones de Determinación N°

### Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del 4.1%

Que de los precitados valores y su Anexo N° 01 (fojas 11722 a 11734) se advierte que fueron emitidos por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, sobre la base de los reparos observados en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y que se detallan en el Anexo N° 1 y 2 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 11361 y 11362); al considerar que estos implican una distribución indirecta de rentas no susceptible de posterior control tributario; consignando como base legal el literal g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme se observa del Anexo N° 01 de las aludidas resoluciones de determinación (foja 11722), concordadas con los citados valores (fojas 11723 a 11734), los Anexos N° 1 y 2 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 11361 y 11362), así como por lo señalado por la propia Administración en la resolución apelada (foja 11940/vuelta), se aprecia que aquella tomó como base de cálculo de la Tasa Adicional del 4.1%, los importes correspondientes a los siguientes reparos:

**Cuadro N° 10**

Reparos a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta según Anexo N° 1 y 2 al Resultado del Requerimiento N°											
Periodo 2011	Servicio Aldo Fussotto	Servicio Aldo Fussotto	Ases. Compra MP Michael Michell	Patrick and Raisin Boyd - Derek Michell	London Consulting Group	Rathdown School/ ESAN	Personal Michael Michell	Gastos aval Michael Michell	Donación sin sustento	Total	Tasa 4.1%
Ene	6,767.00	11,200.00	26,000.00			36,602.00		41,162.00		121,191.00	4,969.00
Feb	6,767.00		26,000.00					43,538.00		76,305.00	3,129.00
Marz	6,767.00	11,200.00	26,139.00			15,000.00		53,128.00		112,234.00	4,602.00
Abr	6,767.00	11,200.00	26,000.00	20,636.00				45,564.00		103,480.00	4,243.00
May	6,767.00		26,000.00					55,001.00		87,768.00	3,598.00
Jun	6,767.00		24,556.00	10,219.00				53,972.00		95,513.00	3,916.00
Jul	6,767.00	11,200.00	25,500.00		64,518.00			55,716.00		163,701.00	6,712.00
Ago	6,767.00		25,500.00					51,429.00		83,695.00	3,432.00
Set	6,767.00	11,200.00	25,917.00					44,832.00	11,800.00	93,749.00	3,844.00
Oct	6,767.00		25,500.00					48,086.00		80,353.00	3,294.00
Nov	6,767.00		25,500.00					43,560.00		75,827.00	3,109.00
Dic	6,767.00		83,700.00				40,440.00	37,136.00		168,043.00	6,890.00
										<b>Total, reparo</b>	<b>51,738.00</b>

Que el literal g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 970<sup>91</sup>, establece que para

<sup>91</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2007.



# Tribunal Fiscal

Nº 06831-10-2022

los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de esta ley.

Que el segundo párrafo del referido artículo 55, modificado por Decreto Legislativo N° 979<sup>92</sup>, señala que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el Impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que de otro lado, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan «disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario» aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica; asimismo, reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago son emitidos, entre otras situaciones, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que conforme con lo señalado en las Resoluciones N° \_\_\_\_\_, la tasa adicional de 4,1% se estableció para evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en las Resoluciones N° \_\_\_\_\_, entre otras, este Tribunal ha señalado que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% pues sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

Que asimismo en las Resoluciones N° \_\_\_\_\_ este Tribunal ha señalado que el reconocimiento de un reparo mediante la presentación de una declaración rectificatoria, no autoriza la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta, debido a que el ingreso reconocido mediante declaraciones rectificatorias puede ser materia de posterior control tributario.

Que de autos se tiene que dentro del procedimiento de fiscalización del ejercicio 2011 que tuvo como resultado la emisión de la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ y por ende las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ materia del presente cuestionamiento, la recurrente presentó una declaración rectificatoria mediante PDT 670 N° \_\_\_\_\_

<sup>92</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2008.



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 11885 a 11889 y 11232) en la que incluyó las observaciones determinadas por la Administración en el procedimiento de fiscalización, que sirvieron como base imponible para la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% determinando como nuevo impuesto el importe de S/ 51 738,00 y tal como la propia Administración lo reconoce en el Anexo N° 01 de los citados valores (foja 11722), así como en la resolución apelada (fojas 11940/vuelta y 11960), por lo que de conformidad con el criterio antes citado, corresponde revocar la apelada en tal extremo y dejar sin efecto los citados valores<sup>93</sup>.

Que considerando el fallo expuesto carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos esgrimidos por la recurrente en torno a esta observación.

## V. Impuesto General a las Ventas

### **Resoluciones de Determinación N°**

Que las Resoluciones de Determinación N° (fojas 11735 a 11747), fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, sin importe a pagar con motivo de la conclusión del procedimiento de fiscalización iniciado al recurrente con Carta de Presentación N° (foja 11484), sin que la Administración haya efectuado reparo alguno y sin determinar deuda a cargo de la recurrente.

Que en tal sentido, y toda vez que la recurrente no expone fundamento alguno que controvierta lo contenido en los valores señalados en el considerando anterior, procede confirmar la resolución apelada en el extremo de los citados valores.

## VI. Resoluciones de Multa

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, contempla que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

### **Resolución de Multa N°**

Que la Resolución de Multa N° (fojas 11714 y 11715), se sustenta en el reparo contenido en la Resolución de Determinación N° emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011 (fojas 11716 y 11717), el cual ha sido mantenido en esta instancia, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción dispuesta por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que corresponde confirmar la apelada en ese extremo.

### **Resolución de Multa N°**

Que la Resolución de Multa N° (fojas 11712 y 11713), ha sido emitida como consecuencia de los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, contenidos en la Resolución de

<sup>93</sup> Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal, entre otras, en la Resolución N°



# Tribunal Fiscal

N° 06831-10-2022

Determinación N° (fojas 11718 a 11721), algunos de los cuales han sido levantados y otros mantenidos por este colegiado, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; en ese sentido, corresponde que la Administración realice una nueva liquidación de la referida sanción, de conformidad con lo dispuesto por este Tribunal en el análisis realizado a los reparos contenidos en las resolución de determinación vinculada; por ende, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme lo dispuesto en la presente resolución.

Con los vocales Falconi Sinche y Ramírez Mio, e interviniendo como ponente la vocal Jiménez Suárez.

## RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° ( ) de 21 de julio de 2017, en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° ( ) y **DEJAR SIN EFECTO** tales valores.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° ( ) de 21 de julio de 2017, en el extremo referido a reparos por: a. Adquisición realizada con Liquidación de Compra; y, b. Reparo a la depreciación no sustentada; así como la Resolución de Multa N° ( ) en el extremo de dichos reparos, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución.
3. Declarar **NULA** Resolución de Intendencia N° ( ) de 21 de julio de 2017 en el extremo que emite pronunciamiento respecto de las observaciones reconocidas por la recurrente en su declaración rectificatoria.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

**FALCONÍ SINCHE**  
VOCAL PRESIDENTE

**RAMÍREZ MÍO**  
VOCAL

**JIMÉNEZ SUÁREZ**  
VOCAL

**Haro Romero**  
Secretario Relator  
JS/HR/rag.

NOTA: Documento firmado digitalmente.